Die Begründung der Progressivbesteuerung

durch die Hauptvertreter der modernen Nutzwertlehre in der Finanzwissenschaft nebst einem Versuch der Verbindung der Nutzwertlehre mit der organischen Steuerlehre.

Abhandlung

zur

Erlangung der Doktorwürde

vorgelegt

der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Rheinischen Friedrich Wilhelms-Universität

zu Bonn

von

Hubert Vergossen

aus Bonn.

1936

Dissertationsdruckerei und Verlag Konrad Triltsch, Würzburg

Angenommen auf Bericht

der Professoren Dr. W. Vleugels und Dr. A. Spiethoff.

R. UNIV
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meinen Eltern
und meinem Bruder
in Dankbarkeit gewidmet.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41546416_0109

Vorwort.

Die Anregung, das Problem der Steuerprogression als Gegenstand einer Dissertation zu wählen, entstand durch die Lektüre eines Artikels von E. Allix im 4. Band der Wirtschaftstheorie der Gegenwart, betitelt „Die Theorie der progressiven Steuer". Allix veranschaulicht dort die verschiedenen theoretischen Begründungsmöglichkeiten der progressiven Besteuerung.

Die Arbeit sollte, ohne daß vorläufig das Thema genauer fixiert wurde, zunächst eine rein dogmengeschichtliche Untersuchung werden, und die Bearbeitung der umfangreichen Literatur ging in diesem Sinne vor sich. Ziemliche Schwierigkeiten ergaben sich dabei neben der großen Zahl der zu berücksichtigenden Autoren durch den Umstand, daß die wesentlichen Schriften nur im Urtext zugänglich waren, da sie nicht übersetzt vorliegen.

Im weiteren Verlauf des Materialstudiums zeigte es sich jedoch, daß es besser und reizvoller sein würde, eine Beschränkung, aber auch eine gewisse Ausdehnung des Gegenstandes vorzunehmen, zumal eine allgemeine dogmengeschichtliche Untersuchung bereits in der bekannten Arbeit von E. R. A. Seligman „The progressive taxation in theory and practice" ihren Niederschlag gefunden hatte. So kam es zur endgültigen Formulierung des Titels dieser Arbeit. Um aber die geleistete Materialbearbeitung in keinem Teil nutzlos sein zu lassen, wurde der Ausführung des eigentlichen Themas ein Abschnitt über das Problem der Steuerprogression in der Literatur vorgeschaltet, der aber doch organische Verbindung mit dem Ganzen behält, da er neben einem allgemeinen Überblick das Verhältnis des eingehend zu behandelnden Ausschnittes zum Gesamtproblem zeigt. Berücksichtigt man ferner, daß ein derartig knapper und doch eine Vielzahl von Autoren, sowie die Eigenart der verschiedenen zugrunde gelegten Theorien berücksichtigender Überblick weder im ausländischen, noch im deutschen Schrifttum existiert, so ist damit wohl die Einfügung dieses Abschnitts hinlänglich motiviert, den man vielleicht auf den ersten Blick als überflüssiges Füllsel, als nichtssagendes, durch die Themastellung nicht erforderliches Exzerpt ansehen könnte.

Die Arbeit trägt nun keinen eigentlichen dogmenhistorischen Charakter mehr, sondern im Mittelpunkt der Untersuchung steht

die Beantwortung der Frage nach der Bedeutung der Nutzwertlehre für die Begründung der progressiven Besteuerung vom Boden der organischen Steuerlehre aus. M. a. W. Ist eine nutzwerttheoretische Begründung der Steuerprogression möglich? Wenn ja, inwieweit?

Daraus ergibt sich zwangsläufig das Verhältnis der Abschnitte B, C und D zueinander.

Gezeigt werden in B die Auffassungen der Hauptvertreter einer nutzwerttheoretischen Begründung der progressiven Besteuerung; jedoch nicht in erster Linie vom dogmengeschichtlichen Standpunkt aus, sondern primär unter dem Gesichtspunkt der Verwertung nutzwerttheoretischer Erkenntnisse für ihre Lehrmeinungen.

In D wird dann versucht zu zeigen, nachdem in Abschnitt C die organische Steuerlehre und ihre Stellung zur Steuerprogression dargelegt wurde, ob und inwieweit die Ergebnisse des Abschnittes B vom organischen Standpunkt aus verwertbar sind, sodaß zum Schluß die tatsächliche Bedeutung der Nutzwertlehre für die Begründung der Progressivbesteuerung klar hervortreten muß.

Gliederung.

Seite

Terminologische Erörterungen 1

A. Das Problem der Steuerprogression in der Literatur 7

I. Skizzierung der verschiedenen Theorien, aus denen man die Forderung der progressiven Steuer abzuleiten versucht hat. 7

II. Die Vertreter der Forderung der Steuerprogression 11

B. Die bedeutendsten Vertreter einer nutzwerttheoretischen Begründung der progressiven Besteuerung 18

I. A. J. Cohen Stuart 20

II. E. Sax 33

III. Carver — Edgeworth — Pigou 39

C. Das Problem der progressiven Besteuerung in der Auffassung der organischen Steuerlehre 42

D. Die Bedeutung der nutzwerttheoretischen Begründungen der Forderung der Steuerprogression für die Steuerverteilungsnormen der organischen Steuerlehre 45

I. Die Untauglichkeit des Saxschen Äquivalenzprinzips und des Grundsatzes vom Opferminimum in dieser Beziehung . . . 45

II. Die teilweise Eignung des Grundsatzes der Opferproportionalität und der daraus resultierenden Forderung der Steuerprogression in der Fassung Cohen Stuarts 50

1. Kritische Untersuchung seiner Grundlagen 50

a) Das verhältnismäßige Opfer und die Freilassung des Existenzminimums 50

b) Sinkender Verlauf der Nutzenkurve und Forderung der Progressivität 52

2. Untersuchung seiner Ergebnisse 53

a) Die Methode der drei Kurven 53

b) Die Faustregel 54

III. Die Bedeutung des Untersuchungsergebnisses für die ökonomische Seite der organischen Steuerverteilung 56

Anhang 59

Terminologische Erörterungen.

Den Anfang der Arbeit möge eine nähere Erläuterung und Festlegung des Begriffs der Progressivität bilden und die Angabe seines Verhältnisses zu den Grundsätzen der Proportionalität und Degressivität.

Beginnen wir, um möglichst eindeutige Begriffsbestimmungen zu bekommen, mit dem Versuch, den Sachverhalt an Hand verschiedener graphischer Darstellungen zu klären[1]):

In jedem der folgenden Diagramme sind auf der X-Achse die Einkommen der Größe nach geordnet, beginnend bei O, und auf der Y-Achse analog die verschiedenen Steuerfüße aufgetragen.

Die Proportionalsteuer ist der einfachste Fall. Da für jede Einkommensgröße derselbe Steuerfuß erhoben wird, muß die Linie, die diese Steuer darstellt, eine Parallele zur X-Achse sein.

Bei der Progressivsteuer wächst der Steuerfuß mit wachsendem Einkommen, und bei der Degressivsteuer fällt er mit wachsendem Einkommen. Aber das Maß dieses Wachsens bzw. Fallens kann verschieden sein. Der Steuerfuß kann grundsätzlich langsamer oder schneller wachsen bzw. fallen, als das Einkommen wächst, oder er kann proportional dem wachsenden Einkommen zu- oder abnehmen. Bei diesen beiden Steuerarten sind die Verhältnisse also etwas komplizierter. Analysiert man diese einzelnen Fälle, so ergeben sich folgende Diagramme:

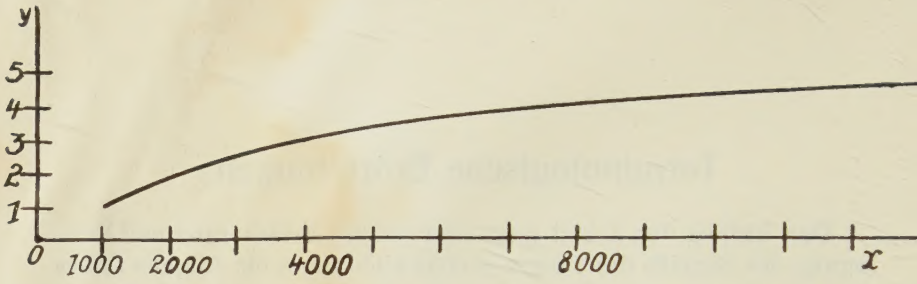
1. Progressivsteuern.

a) Die degressive Progressivsteuer:

Beispiel:	Steuerfuß	Einkommen
	1%	1000
	2%	2000
	3%	4000
	4%	8000
	5%	16000

[1]) Mario Libelli war der erste, der die graphische Methode systematisch auf dem Gebiet der Steuerverteilung benutzte. M. Libelli: Per l'imposta progressiva.

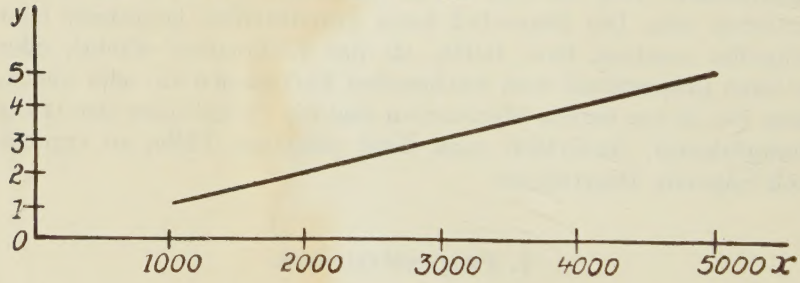
Es würde sich folgende Kurve ergeben:



b) Die proportionale Progressivsteuer:

Beispiel:	Steuerfuß	Einkommen
	1%	1000
	2%	2000
	3%	3000
	4%	4000
	5%	5000

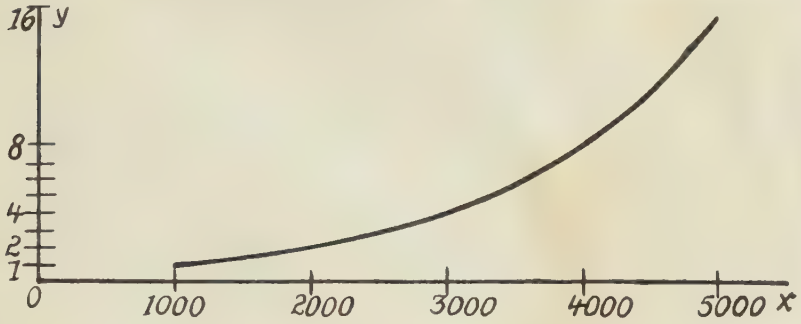
Das Bild ändert sich dann wie folgt:



c) Die progressive Progressivsteuer:

Beispiel:	Steuerfuß	Einkommen
	1%	1000
	2%	2000
	4%	3000
	8%	4000
	16%	5000

Als Kurve aufgezeichnet würde das folgendermaßen aussehen:

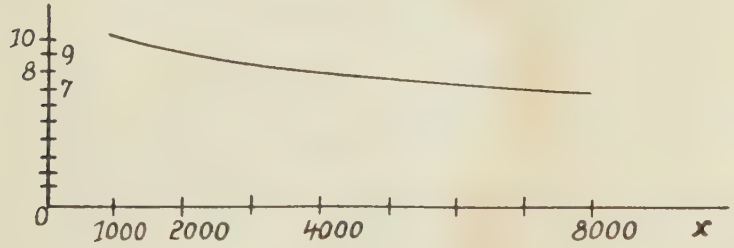


2. Degressivsteuern.

a) Die degressive Degressivsteuer:

Beispiel:	Steuerfuß	Einkommen
	10%	1000
	9%	2000
	8%	4000
	7%	8000

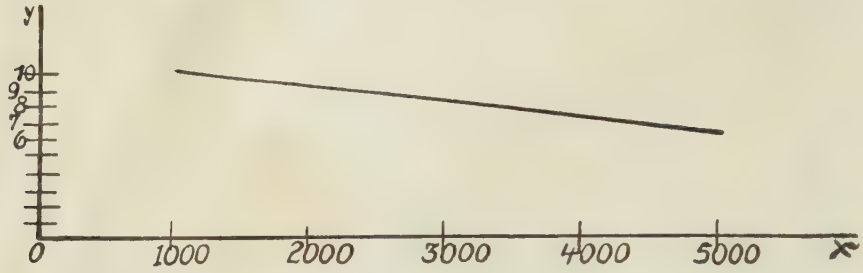
Die Kurve verläuft dann so:



b) Die proportionale Degressivsteuer:

Beispiel:	Steuerfuß	Einkommen
	10%	1000
	9%	2000
	8%	3000
	7%	4000
	6%	5000

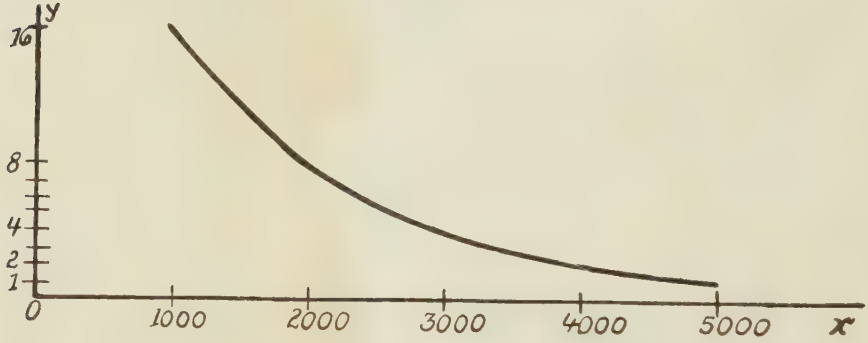
Das würde folgendes Bild ergeben:



c) Die progressive Degressivsteuer:

Beispiel:	Steuerfuß	Einkommen
	16%	1000
	8%	2000
	4%	3000
	2%	4000
	1%	5000

Folgendes Diagramm würde entstehen:

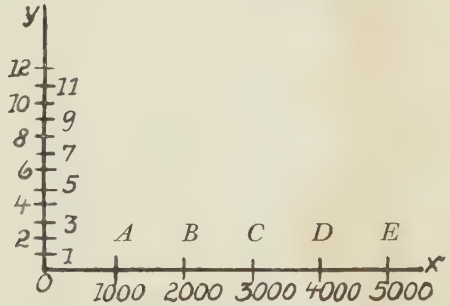


Damit sind die theoretischen Möglichkeiten erschöpft. Eine andere Frage ist die, ob allen diesen Formen der Progressiv- und Degressivsteuer eine praktische Bedeutung zukommt. U. E. ist die degressive Progressivsteuer die Form, die in der Praxis am häufigsten vorkommt, wenn auch nicht immer in der reinen hier abgeleiteten Form.

Was kann uns nun unser graphischer Exkurs für die vorzunehmenden Begriffsbestimmungen lehren? Nun doch ohne Zweifel als etwas sehr Wesentliches, daß der Begriffsgenauigkeit nicht genüge

geleistet ist durch die Aussage über das Wachsen bzw. Fallen des Steuerfußes schlechthin.

Noch ein Wort über die Bedeutung des Einkommens für die Besteuerung. Letzten Endes werden alle Steuern, mit Ausnahme der materiellen Vermögenssteuer, der aber wegen ihrer seltenen Erhebung nur eine relativ geringe Bedeutung zukommt, aus dem Einkommen des Steuerzahlers bestritten. Es ist deshalb wohl erlaubt, die Summe aller Einkommen der Steuerzahler eines öffentlichen Verbandes der besteuerbaren Geldmenge dieses Verbandes gleichzusetzen. Das Wachstum des einzelnen Einkommens bedingt das Wachsen der besteuerbaren Geldmenge, d. h. betrachtet man die Forderung der Progressivität als ein Verhältnis zwischen Steuerfuß und besteuerbarer Geldmenge, so ist dafür maßgebend die Relation zwischen Steuerfuß und Einzeleinkommen. Betrachtet man zur weiteren Verdeutlichung unter diesem Gesichtspunkt noch einmal irgendeines der oben aufgestellten Diagramme, dann bedeutet z. B. die Strecke OE die besteuerbare Geldmenge eines öffentlichen



Verbandes, d. h. einer Anzahl Steuerpflichtiger. Sie setzt sich zusammen aus den verschieden großen Einkommen der einzelnen Steuersubjekte, gleich den Strecken:

$$OA, OB, OC, OD, OE = 15\,000.$$

Die besteuerbare Geldmenge kann nun auf zweifache Art wachsen. Entweder treten neue Steuerpflichtige mit größerem Einkommen als OE dem Verbande bei, oder aber es erfolgt eine Einkommensvergrößerung innerhalb des Kreises der bisherigen Steuerpflichtigen, z. B. OA vergrößert sich auf 2000, OB auf 3000, OC auf 4000, OD auf 5000 und OE auf 10 000. Die besteuerbare Masse betrüge dann 24 000. Auch die alleinige Vergrößerung von OA auf 2000 würde die besteuerbare Geldmenge vergrößern, und zwar auf 16 000, nur ließe sich das graphisch nicht ausdrücken.

Auf Grund der bisher gemachten Ausführungen ergeben sich nun folgende Definitionen:

1. Eine Steuer ist proportional, wenn der Steuerfuß im Verhältnis zum Wachstum der besteuerbaren Geldmenge gleichbleibt.

2. Eine Steuer ist progressiv, wenn der Steuerfuß im Verhältnis zum Wachstum der besteuerbaren Geldmenge langsamer, proportional oder schneller wächst.

3. Eine Steuer ist degressiv, wenn der Steuerfuß im Verhältnis zum Wachstum der besteuerbaren Geldmenge langsamer, umgekehrt proportional oder schneller fällt.

A. Das Problem der Steuerprogression in der Literatur.[1])

I. Skizzierung der verschiedenen Theorien, aus denen man die Forderung der progressiven Steuer abzuleiten versucht hat.

Aus dem verschieden gesehenen Verhältnis zwischen Staat und Gesellschaft, zwischen Gesellschaft und Steuerzahler und zwischen Staat und Steuerzahler haben sich verschiedene Theorien herausgebildet, die dann den Ausgangspunkt abgegeben haben für die theoretische Ableitung der Forderung der Steuerprogression.

1. Die Tauschtheorie.

Die Tauschtheorie, oder auch Theorie der Besteuerung nach dem Vorteil, Leistung- Gegenleistungstheorie, Assekuranztheorie oder Interessentheorie genannt, sieht in dem Verhältnis zwischen Staat und Steuerzahler ein Analogon zu dem Verhältnis zwischen einem privaten Käufer und Verkäufer eines Gutes. Das Individuum kauft gewissermaßen dem Staat mit seinem Steuerbeitrag Leistungen ab. Diese Theorie hat, da sie auf den ersten Blick bestechend und gefühlsmäßig der Gerechtigkeit sehr zu entsprechen scheint, eine große Anzahl Anhänger gehabt; und nicht nur Nationalökonomen, selbst Philosophen, Juristen und Politiker haben sie eifrig verfochten.

So sagt z. B. Hobbes[2]), die Steuer sei der für die Erhaltung des Friedens gezahlte Preis; sie sei der dem Staat als dem Inhaber der öffentlichen Gewalt gezahlte Lohn für die Verteidigung der Individuen, und es müsse ein gleiches Verhältnis bestehen zwischen den Lasten, die den Einzelnen auferlegt würden, und den Vorteilen, die sie vom Staat empfingen.

Im 18. Jahrhundert sagt Montesquieu, daß „die Staatseinnahmen aus dem Teil bestehen, den jeder Bürger von seinem Eigen-

[1]) Wertvolle Vorarbeit war bereits geleistet durch Seligmann, a. a. O., und Suret, a. a. O., deren Ausführungen jedoch nur unübersetzt vorliegen und schwer zugänglich sind. Eine Ergänzung dieses Abschnitts bildet der Anhang auf S. 59, der die Originaltexte wiedergibt, auf welche die Fußnoten dieses Kapitels hinweisen.

[2]) Th. Hobbes: Elementa philosophica 13. Kap. §§ 10, 11.

tum hingibt, um Sicherheit zu haben und den ihm verbleibenden Rest angenehm und ungestört zu genießen[3])."

Diese wenigen Beispiele mögen genügen. Petty, Turgot, Mirabeau, Forbonnais, Justi, Sonnenfels, A. Smith, Senior, Sismondi, Proudhon, Bastiat, um bekannte Namen zu nennen, und viele andere noch haben die Tauschtheorie in einer ihrer Formen vertreten. Heute hat sie jede Bedeutung verloren, da man eingesehen hat, daß die Steuer nicht als ein besonderes Entgelt für eine Leistung angesehen werden kann. Das gilt für alle Abarten der Tauschtheorie; für die Leistungswerttheorie, nach der der vom Steuerpflichtigen geforderte Preis am Wert der Leistung für den Einzelnen gemessen werden soll, wie für die Leistungskosten-theorie, die den Wert der Leistung an den Kosten, die sie dem Staat verursacht, messen will.

Auch der Versuch von Wicksell[4]) und Lindahl[5]), die Interessentheorie mit Hilfe der Nutzwertlehre neu zu fundieren, muß als mißglücktes Experiment bezeichnet werden, das zwar theoretisch interessant, praktisch aber ohne Bedeutung ist. Denn die für die Anwendung der Nutzwertlehre gemachte Gleichsetzung von privater und öffentlicher Sphäre, wie die beiden schwedischen Autoren sie vornehmen, entspricht nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Ferner wird die Bedeutung der Volksvertretung als Vertretung der Interessen der Steuerzahler stark überschätzt. Deshalb ist es eine unhaltbare Annahme, wenn Wicksell sagt: „Es wäre sonderbar, wenn eine Besteuerung durch die Interessierten nicht auf eine Besteuerung nach dem Interesse hinauskommen würde[6])."

2. Die Theorie der Leistungsfähigkeit und die Opfertheorie.

Zwei weitere, ebenfalls sehr alte und weitverbreitete Theorien zur Begründung der Steuerverteilung sind die Leistungsfähigkeitstheorie und die Opfertheorie. Während die erste ein Verhältnis bilden will zwischen dem Steuerbetrag des Steuerpflichtigen und seiner steuerlichen Leistungsfähigkeit, sieht die zweite die Steuerverteilungsgrundlage darin, daß die durch die Steuerlast bei den Individuen entstehenden Opfer gleich oder verhältnismäßig sein müssen, oder daß die Steuerbeträge so verteilt werden müssen, daß das der Gesamtheit auferlegte Opfer möglichst gering ist.

Aus dieser kurzen Kennzeichnung ist schon eine gewisse innere

[3]) Montesquieu: Esprit des lois 1. Kap.
[4]) K. Wicksell: Finanztheoretische Untersuchungen.
[5]) E. Lindahl: Die Gerechtigkeit der Besteuerung.
[6]) K. Wicksell: Finanztheoretische Untersuchungen S. 83.

Verbundenheit beider Theorien ersichtlich; denn die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bedeutet für den Einzelnen die Aufopferung eines Teils seines Güterbestandes, ohne daß der hingegebene Teil ein besonderes Entgelt für irgendwelche Leistungen sein soll, während z. B. vom Standpunkt der Tauschtheorie aus der hingegebene Einkommensteil kein Opfer bedeuten würde, da eine diesem Einkommensteil entsprechende gleichwertige Gegenleistung erwartet wird. Im Verhältnis: Leistungsfähigkeitstheorie — Opfertheorie aber sind die Opfer die Kehrseite der Leistungen. Das bedeutet jedoch nun nicht, daß man sich zu allen Zeiten des gemeinsamen Stammes der beiden Theorien bewußt gewesen wäre. Im Gegenteil, jede Theorie für sich hat ihre Vertreter. Dabei ist zuerst mehr das Prinzip der Leistungsfähigkeit vertreten worden. Durch die zahlreichen Kontroversen aber, die sich bemühten, den wenig faßbaren Begriff der Leistungsfähigkeit vorstellungsfähig zu machen, kam man, da diese Bemühungen ziemlich ergebnislos waren, mehr und mehr dazu, dem Begriff des Opfers den Vorzug zu geben. Erst Neumann[7]), A. Wagner[8]) und R. Meyer[9]) kommen zu einer Verbindung beider Maßstäbe, da ohne Berücksichtigung der auferlegten Opfer die Leistungsfähigkeit nicht bestimmt werden könne.

Die Zahl der Anhänger beider Prinzipien ist Legion. Allein eine bloße Aufzählung der Namen würde in diesem Rahmen zu weit führen.

3. Die sozialpolitische Theorie.

Ihr Wesen besteht darin, daß die Steuer als Korrekturmittel einer durch das Spiel der ökonomischen Gesetze entstandenen ungleichen Reichtumsverteilung benutzt wird, oder als Hindernis einer weiteren Reichtumsvermehrung. Die Steuer soll also dazu dienen, eine gerechte Reichtumsverteilung hervorzubringen. Auch für diese Theorie lassen sich schon Anhänger im Altertum und Mittelalter nachweisen. In der Neuzeit ist sie vor allem von den sog. Kathedersozialisten vertreten worden, und unter ihnen ist A. Wagner einer der bedeutendsten.

4. Die Kompensationstheorie.

Unter Kompensations- oder Ausgleichstheorie wollen wir mit Seligman[10]) zwei Theorien begreifen, nämlich die allgemeine

---

[7]) Fr. J. Neumann: Progressive Einkommensteuer S. 62.
[8]) A. Wagner: Finanzwissenschaft II. 2. S. 442/443.
[9]) R. Meyer: Die Prinzipien der gerechten Besteuerung S. 308/309.
[10]) E. R. A. Seligman: The progressive taxation in theory and practice. S. 146. „This argument I would term the special compensatory theory as over against the general compensatory theory."

und die besondere Kompensationstheorie. Die erste weniger bekannte ist der sozialpolitischen Theorie verwandt, da auch sie Ungleichheiten der Reichtumsverteilung ausgleichen will. Die besondere Kompensationstheorie hat dies nicht zum Ziel. Proportionalität der Gesamtbelastung der einzelnen Steuerpflichtigen aus direkten und indirekten Steuern hält sie allein für gerecht. Da aber die indirekten Steuern degressiv sind, weil jemand mit hohem Einkommen nicht eine entsprechend größere Menge der durch indirekte Steuern betroffenen lebenswichtigen Dinge verbraucht, die Belastung des Minderbemittelten also relativ größer ist, muß diese Störung der Gesamtproportionalität durch progressive direkte Steuern ausgeglichen werden. Das Interessante dieser Theorie liegt darin, daß sie nicht die Progressivität des ganzen Steuersystems, sondern nur eine Teilprogressivität erstrebt.

5. Die Theorie der Steuer als Werterscheinung und die wirtschaftliche Steuertheorie.

Begründer der ersteren ist E. Sax; die letztere wurde von H. Ritschl entwickelt. Mit der ersteren werden wir uns weiter unten noch näher zu befassen haben. Ritschls Gedankengang ist folgender: Er sagt in seiner „Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung": „Die allgemeine Staatstätigkeit ist . . . nicht die Befriedigung von Sammelbedürfnissen der Gliedwesen, sondern sie ist die Stillung der Gesamtheitsbedürfnisse. Die allgemeinen Staatsleistungen können erzielt werden unter Aufopferung des Individuums oder im Gegensatz zu seinen Interessen, sie können wohl auch ihm zugute kommen. Doch das ist niemals ihr Zweck. Nicht das einzelne Gliedwesen soll gefördert werden, sondern höchstens durch die Förderung auch des einzelnen Staatsangehörigen die Gesamtheit[11])." Andererseits betont er aber auch, man müsse die Bedürfnisse des Einzelnen in den Vordergrund stellen[12]). Auf diesem Ausgangspunkt, der trotzdem kein Bekenntnis zum Individualprinzip darstellt, fußt seine Konstruktion der vom Gemeinsinn erfüllten Staatsbürger. Die Forderung der Steuerprogression leitet Ritschl nun folgendermaßen ab. Die Staatswirtschaft befriedigt reine oder anteilige Gesamtheitsbedürfnisse, ferner reine Individualbedürfnisse und Sammelbedürfnisse der Individuen. In der Befriedigung von Gesamtheitsbedürfnissen, deren Deckung in der Hauptsache durch Steuereinnahmen erfolgt, ist die Staatswirtschaft nach Ritschl eine reine Verbrauchswirtschaft. Für das Ausmaß der Besteuerung ergibt sich nun „der Grundsatz der wirtschaftlichen verhältnismäßigen Kürzung der den Einzelbedürfnissen gegenüber-

[11]) H. Ritschl: Theorie d. Staatsw. u. Best. S. 159.
[12]) H. Ritschl: Theorie d. Staatsw. u. Best. S. 16.

stehenden Mittelvorräte in dem Maße, wie noch wichtigere Gesamtheitsbedürfnisse unbedeckt sind[13])." Das „wirtschaftliche" Vorgehen besteht dabei darin, daß ein Gesamtheitsbedürfnis nur befriedigt werden darf, wenn die Individualbedürfnisse, die nun nicht mehr befriedigt werden können, unwichtiger sind, als das zu befriedigende Gesamtheitsbedürfnis. Die Feststellung der Bedürfnisintensität der Gesamtheitsbedürfnisse und der Individualbedürfnisse nimmt die Gesamtheit vor. Der lebensnotwendige Bedarf bleibt steuerfrei, weil die hiermit zu befriedigenden Bedürfnisse auf gleicher Intensitätsstufe stehen mit den dringlichsten Gesamtheitsbedürfnissen. Über das Existenzminimum hinaus muß die Steuer progressiv sein; denn da in dem Maße, wie das Einkommen eines Steuerpflichtigen wächst, die Intensität der zu befriedigenden Bedürfnisse immer mehr abnimmt, müssen den höheren Einkommen — verfährt man „wirtschaftlich" — relativ größere Beträge entzogen werden, als weniger hohen Einkommen. Wie die Progressionsskala im einzelnen aussehen wird, dies festzustellen, ist nach Ritschl nicht Aufgabe der Theorie. Nur daß die Progression degressiv sein wird, ihre Sätze also mit wachsendem Einkommen einer Mäßigung unterliegen, läßt sich noch theoretisch begründen, da die Kapitalbildungsfunktion der hohen Einkommen für die Belange der Gesamtheit von großer Bedeutung ist und bei der sozialen Bewertung des Bedürfnisstandes mäßigend auf die Progression einwirken wird.

6. Die organische Theorie.

Darunter wollen wir die Grundsätze der Steuerverteilung, fußend auf der organischen Steuerlehre, verstehen. Da sie in einem besonderen Abschnitt behandelt werden soll, erübrigt es sich, hier näher auf sie einzugehen.

II. Die Vertreter der Forderung der Steuerprogression.

Alle diese eben gekennzeichneten Theorien haben als Basis für die Ableitung einer Form der Steuerverteilung gedient, die in der progressiven Besteuerung das einzig richtige Mittel sah, den Endzweck jeder Besteuerung, d. h. die befriedigende Deckung des Bedarfs einer öffentlichen Körperschaft mit einer möglichst gerechten Verteilung der Steuerlast auf die Steuerpflichtigen zu verbinden. Das Streben nach einer gerechten Form der Steuerverteilung ist letzten Endes das Ziel, das jedem vorschwebte, der in dieser Rich-

[13]) H. Ritschl: a. a. O. S. 152.

tung Vorschläge machte. Nur die eingeschlagenen Wege sind dabei sehr verschieden gewesen. Dies sieht man schon aus der Vielzahl der der Steuerverteilung zugrunde gelegten Theorien. Aber auch die Tatsache, daß man vielfach versucht hat, aus der Tauschtheorie nicht nur die Progressivität, sondern auch Proportionalität und Degression und aus der Leistungsfähigkeits- sowie aus der Opfertheorie neben der Forderung der Progression auch die der Proportionalität als einzig richtige Norm der Steuerverteilung abzuleiten, beweist die Verschiedenartigkeit der Lösungsversuche.

Uns interessiert jedoch in diesem Zusammenhang nur, die Vertreter der Forderung der Steuerprogression kennen zu lernen. Um dieses Bild zu zeichnen, gibt es grundsätzlich zwei Möglichkeiten. Man kann das Schrifttum nach Ländern ordnen und für jedes Land die Vertreter an Hand der verschiedenen Theorien behandeln. Man kann aber auch die Theorien in den Vordergrund stellen und für jede ihre Vertreter in den verschiedenen Ländern anführen. Da es hier nicht darauf ankommt, eine literaturgeschichtliche Betrachtung anzustellen, wollen wir die zweite Möglichkeit wählen.

1. Die aus der Tauschtheorie abgeleitete Forderung der progressiven Besteuerung.

In **Deutschland** ist die Zahl der Vertreter des Progressionsgedankens auf Grund der Tauschtheorie ziemlich gering.

So sagt Eisenhart z. B.: „Der Vorteil, welchen ein jeder von den öffentlichen Anstalten hat oder haben kann, nimmt nicht bloß einfach mit seinem Einkommen zu, sondern steigt in geometrischer Progression[14])."

Ähnlich äußert sich Judeich[15]), wenn er folgendermaßen die Progression verteidigt: „Der Staat bietet eine Menge Vorteile, welche zwar von allen Untertanen benutzt werden dürfen, die aber nur von den Wohlhabenden benutzt werden können. Es wäre ungerecht, den weniger Bemittelten im gleichen Verhältnis zu besteuern, da er nicht im Stande ist, im gleichen Verhältnisse die Einrichtungen des Staates zu gebrauchen." Ferner vertritt G. Hirth[16]) eine ziemlich ausgedehnte Progression, da seiner Ansicht nach das Interesse der Bürger an der Aufrechterhaltung der staatlichen Ordnung im Verhältnis zur Höhe der schutzbedürftigen Vermögensobjekte progressiv wächst.

In **Amerika** verbindet sich Vorteils- und Versicherungsprin-

---

[14]) Eisenhart: Philosophie des Staats. II. Bd. S. 197.
[15]) Judeich: Die Rentenst. im Königr. Sachsen S. 111.
[16]) G. Hirth: a. a. O. (Siehe R. Meyer: a. a. O. S. 149).

zip bei E. P. Smith[17]) zu einer Grundlage der progressiven Besteuerung.

In **Frankreich** sind es J. Garnier, Sismondi, Ott und Fauveau[18]), die aus der Tauschtheorie Progression folgern.

Nach Garnier[19]) müssen die Bürger, da sie über-proportional ihrem gesellschaftlichen Stand die sozialen Vorteile genießen, umso mehr besteuert werden, je höher sie auf der sozialen Leiter stehen; denn diese begüterten Bürger können an vielen physischen, geistigen und gesellschaftlichen Genüssen teilnehmen, an denen die Leute mit geringerem Einkommen sich nicht beteiligen können. Dieselbe Idee führt Sismondi[20]) zur Freilassung des Existenzminimums und zur Forderung einer schwachen Progression. Ott[21]) unterscheidet zwischen einer idealen und der tatsächlichen Gesellschaft. Nur in der ersten sind seiner Ansicht nach die vom Staat gewährten Vorteile proportional dem Einkommen der Bürger. Aber auch nur in diesem Idealzustand. In der Wirklichkeit soll deshalb die Steuer progressiv zum Einkommen wachsen.

2. Die Befürworter der Progression von der Leistungsfähigkeitstheorie aus.

In **Deutschland** vertritt schon im 17. Jahrhundert C. Klock[22]) diese Idee. Da die reicheren Bürger eine größere Leistungsfähigkeit besitzen, können sie mehr an Steuern zahlen, als die weniger bemittelten. Er entscheidet sich deshalb in der Gegenüberstellung von geometrischer und arithmetischer Proportion für die erstere und damit für die Progression.

Im 19. und 20. Jahrhundert setzen sich vor allem J. Schön[23]), M. Wirth[24]), L. v. Stein[25]), A. Wagner, A. Schäffle, J. Conrad[26]) und Cl. Heiß[27]) für die Verteidigung der Progression auf Grund der Leistungsfähigkeit ein. So sagt z. B. Schäffle: „Die Steuerkraft verhält sich in den Höhenlagen der sozialen Vermögens- und Einkommensschichten anders als in den tiefen La-

---

17) E. P. Smith: Political economy (Franz. Übers. 1854, S. 336).
18) G. Fauveau: a. a. O. S. 26.
19) J. Garnier: Traité des finances S. 43.
20) S. de Sismondi: Nouveaux principes d'économie politique. II. S. 155, 170.
21) A. Ott: Traité d'économie sociale ou l'économie politique. II. S. 393.
22) C. Klock: Tractatus de tributis. (Siehe Masè-Dari a. a. O. S. 243.)
23) J. Schön: Die Grundsätze der Finanz. S. 58.
O. S. 102.)
24) M. Wirth: Grundzüge der Nationalökonomie. (Siehe R. Meyer a. a.
25) L. v. Stein: Lehrbuch d. Finanzwissenschaft. 1. Teil S. 421.
26) J. Conrad: Finanzwissenschaft S. 13.
27) Cl. Heiß: Die Steuerprogression S. 581.

gen. Großes Vermögen, großes Einkommen ist dem ordentlichen, namentlich aber dem außerordentlichen Bedarfsfalle gegenüber schon im Durchschnitt ungleich steuerkräftiger[28])." Und A. Wagner meint, „daß die Progression des Steuerfußes wirklich dem ernst gemeinten und richtig ausgelegten Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspricht[29])."

In **England** glaubt Ch. Hall[30]), Arzt und Sozialist, daß die Proportionalbesteuerung nicht das Richtige ist; denn wer von einem Vermögen von 100, 10 zahlt, verzichtet auf nützlichere Dinge, als derjenige, der von einem Vermögen von 1000, 100 als Steuer hingibt. Auf Grund der größeren Leistungsfähigkeit des letzteren muß die Besteuerung progressiv gehalten sein. Derselben Ansicht sind auch Paley[31]) und Buckingham[32]).

Amerika wird in dieser Hinsicht vertreten durch F. A. Walker[33]), F. W. Blackmar[34]), E. R. A. Seligman[35]) und St. F. Weston[36]). Nach Walker kann der Staat, ohne ungerecht zu sein, das Progressionsprinzip in einem gewissen Grade anwenden, da die Leistungsfähigkeit etwas schneller wächst als der individuelle Wohlstand. Blackmar will sogar ein progressives System mit mathematischer Genauigkeit auf Grund der Briggschen Logarithmen aufstellen, da die Leistungsfähigkeit bei wachsendem Reichtum sich geometrisch verhält zu dem arithmetisch wachsenden Reichtum selbst.

In **Frankreich** wird nur von sehr wenigen die Forderung der Steuerprogression aus der Leistungsfähigkeit abgeleitet. Vessaz[37]), L. Wuarin[38]), G. Platon[39]), R. Croll[40]) und H. Boucher[41]) wären hier zu nennen.

Wie C. Klock in Deutschland, so ist in **Italien** schon im 17. Jahrhundert Mancini[42]) ein Anhänger des geometrischen

---

[28]) A. Schäffle: Die Grundsätze der Steuerpolitik S. 78.
[29]) A. Wagner: Über soz. Finanz- u. Steuerpol. S. 72.
[30]) Ch. Hall: The effects of civilisation on the people in European States S. 206.
[31]) W. M. Paley: Elements of political knowledge 3. Bd. S. 511.
[32]) J. S. Buckingham: National evils and practical remedies S. 351.
[33]) F. A. Walker: The basis of taxation S. 11.
[34]) F. W. Blackmar: L'impôt fédéral sur le revenu aux Etats-Unis. S. 527.
[35]) E. R. A. Seligman: a. a. O. 1. Auflage S. 191.
[36]) St. F. Weston: Principles of justice in taxation S. 239 ff.
[37]) Vessaz: L'impôt progressif dans le canton de Vaud. S. 199.
[38]) L. Wuarin: De l'aggravation des impôts. S. 513.
[39]) G. Platon: La démocratie et le régime fiscal à Athènes, à Rome et de nos jours. S. 282.
[40]) R. Croll: La réforme des droits de succession. S. 29.
[41]) H. Boucher: Les projets ministériels d'impôt progressif sur le revenu S. 30.
[42]) C. Mancini: De juribus principatum libri. (Siehe Masè-Dari a. a. O. S. 241.)

Verhältnisses in der Steuerverteilung, indem die reicheren und damit leistungsfähigeren Schichten mehr Steuer zahlen sollen als die ärmeren Bürger. Auch für E. Masè-Dari[43]) ist die Progressivsteuer die einzig logische Folgerung aus dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit.

Für **Holland** wäre in diesem Zusammenhang noch W. F. Treub[44]) zu nennen.

3. Die Opfertheorie als Grundlage der Steuerprogression.

In **Deutschland** will schon 1722 der Bayreuther Rat Karl[45]) die Opfergleichheit durch eine geometrisch wachsende Besteuerung der Einkommen verwirklichen. Im 19. Jahrhundert wird die Progression als logische Folge der Opfertheorie vertreten von Schmitthenner[46]), Held[47]), Neumann[48]), R. Meyer[49]) und A. Wagner[50]).

Nach Neumann kann der Grundsatz der Leistungsfähigkeit nur verwirklicht werden, wenn die Opfer der Einzelnen unter sich gleich sind. Auch für Meyer bedeutet die Opfergleichheit die Lösung des Progressionsproblems. Und A. Wagner sagt: „Von der Höhe dieses freien Teils des Einkommens hängt der durch dieselbe Steuersumme bewirkte Druck auf den Steuerpflichtigen, oder m. a. W. die Höhe des Opfers ab, welches die Steuerbelastung darstellt. Dieses Opfer wächst und mindert sich wieder relativ verschieden bei verschiedener Höhe des freien Einkommens, d. h. mehr als proportional bei sinkender, weniger als proportional bei steigender Höhe desselben."

In **England** und **Amerika** wird die aus der Opfergleichhat folgende Steuerprogression vertreten durch Paley[50a]), Craig[51]), Buchanan[52]), Sayer[53]), Buckingham[54]), Sidgewick[55]), Seligman[56]).

43) E. Masè-Dari: La imposta progressiva S. 379.
44) W. F. Treub: Ontwikkeling en verband van de Rijks-Provinziale- en Gemeentebelastingen in Nederland, S. 518.
45) Karl: Traité de la richesse des Princes et de leurs Etats. (Siehe Seligman: a. a. O. S. 245.)
46) Fr. Schmitthenner: Grundlinien des allg. oder idealen Staatsrechtes S. 357. 47) A. Held: Die Einkommensteuer S. 113.
48) Fr. J. Neumann: Die progressive Einkommensteuer. S. 142.
49) R. Meyer: a. a. O., S. 331 ff.
50) A. Wagner: Finanzwissenschaft II. S. 446.
50a) Wm. Paley: a. a. O. III. S. 511.
51) J. Craig: Elements of political science II. S. 270/279.
52) D. Buchanan: Observations on the subjects treated of in the wealth of nations S. 211. 53) B. Sayer: a. a. O. S. 319.
54) J. S. Buckingham: a. a. O. S. 370.
55) H. Sidgewick: Principles of political economy S. 566.
56) E. R. H. Seligman: Progressive taxation in theory and practice. 1. Auflage. S. 192, 193.

Neben dieser allgemeinen Forderung der Opfergleichheit wird die Theorie des Opferminimums, auf die wir noch näher eingehen werden, von Carver, Edgeworth und Pigou vertreten.

Auch in **Frankreich** hat die Opfertheorie Anhänger gefunden, die aus ihr die Begründung der Steuerprogression entwickelten. Folgende Autoren wären hier zu nennen: J. B. Say[57]), Royer[58]), Thiers[59]), L. Say[60]), Leroy-Beaulieu[61]), Taudière[62]), Platon[63]) und Achard[64]).

Holland ist das Land der Vertreter der Opferproportionalität. Auch diese Auffassung werden wir noch genauer kennen lernen. Der geistige Vater dieser Theorie ist Pierson[65]). Auf seinen Ideen fußen Bok[66]), Cort van der Linden[67]), Treub[68]) und Cohen Stuart.

In **Italien** erklärt schon 1849 Guicciardini[69]), daß die Abgabe des Zehnten für den Reichen viel erträglicher sei, als die Abgabe des Zehnten für den Armen, dem die Zahlung ein größeres Opfer bedeute. Ende des 19. Jahrhunderts veröffentlicht Graziani[70]) einen Artikel, in dem er die Schlußfolgerungen Cohen Stuarts weitgehend annimmt. Masè-Dari[71]) und Libelli[72]) sind wieder mehr für eine Lösung auf dem Boden der absoluten Opfergleichheit.

4. Die Anhänger der sozialpolitischen Theorie.

In **Deutschland** sind wohl A. Wagner[73]) und Schäffle[74]) die markantesten Vertreter dieses Gedankens.

---

[57]) J. B. Say: Traité d'économie politique. 6. Auflage. S. 513/514.
[58]) Cl. Royer: Théorie de l'impôt. I. S. 48.
[59]) A. Thiers: De la propriété S. 356 ff.
[60]) L. Say: Les solutions démocratiques de la question des impôts. I. S. 159.
[61]) P. Leroy-Beaulieu: Traité de la science des finances. 7. Auflage I. S. 181.
[62]) H. Taudière: L'impôt sur le revenu. S. 129.
[63]) G. Platon: a. a. O., S. 17.
[64]) A. Achard: La justice dans l'impôt. S. 159 ff.
[65]) N. G. Pierson: De progressieve inkomstenbelasting. S. 745.
[66]) W. P. J. Bok: De belastingen in het Nederlandsche Parlament. S. 32.
[67]) P. W. Cort van der Linden: Leerboek der financien. S. 89.
[68]) W. F. Treub: Ontwikkeling en verband van de Rijks-Provinciale- en Gemeentebelastingen in Nederland. S. 48.
W. F. Treub: Belasting naar draagkracht. S. 271.
[69]) F. Guicciardini: Discorsi sulla decima scalata. S. 43.
[70]) A. Graziani: La ragione progressiva des listema tributario in rapporto al principio del grado finale d'utilità. (Siehe Seligmann, a. a. O., S. 284.)
[71]) E. Masè-Dari: a. a. O. S. 137.
[72]) M. Libelli: a. a. O. S. 52 ff.
[73]) A. Wagner: Finanzwissenschaft II. S. 381, 428 ff.
[74]) A. Schäffle: Über soziale Finanz- und Steuerpolitik. S. 10 ff.
A. Schäffle: Die Grundsätze der Steuerpolitik S. 17 ff.

Nach Wagner führt die sozialpolitische Steuertheorie folgerichtig zur Forderung der Steuerprogression; denn erkennt man einmal die bestehenden Verhältnisse der verschiedenen Einkommen und Vermögen untereinander als ungerecht an, so kann eine gerechte Verteilung nur durch eine progressive Besteuerung erreicht werden; denn Steuerproportionalität würde die bestehenden Einkommens- und Vermögensrelationen unverändert lassen und so als gerecht anerkennen. Nur vom sozialpolitischen Standpunkt aus ist Opfergleichheit zu erzielen.

Auch Schäffle sieht eine wesentliche Aufgabe der Finanzwissenschaft in der Lösung des Problems der Steuerverteilung, doch „oberstes Prinzip der Finanzwissenschaft ist die wirtschaftlich verhältnismäßige Deckung des Staatsbedarfs gegenüber einer nicht minder verhältnismäßigen Deckung aller nichtstaatlichen Bedarfe". Freilich hält auch er die bestehende Einkommenverteilung nicht für gut und gerecht, aber er betont die Funktion der Steuer als regulierendes Mittel der Einkommensverteilung doch nicht so stark wie Wagner, wenn er eine progressive Besteuerung fordert, weil die kleinen Einkommen gegenüber der Steuer druckempfindlicher sind, als die großen.

In **England, Amerika** und **Frankreich** hat die sozialpolitische Theorie kaum Anklang gefunden; wohl wieder in **Italien,** vertreten durch Libelli[75]), Nina und Alessio.

5. Die Vertreter der besonderen Kompensationstheorie.

An **deutschen** Autoren wären hier zu nennen: Kollmann[76]), Nasse[77]), Held[78]), Gensel[79]) und Wintzingerode[80]).

Für **England** kämen Äußerungen von J. St. Mill[81]) in Betracht.

In **Frankreich** hat der Gedanke der ausgleichenden Progression besser Fuß gefaßt, wie eine Reihe bekannter Namen, z. B. L. Say[82]), Leroy-Beaulieu[83]), Noël[84]), Cauwès[85]), Carrié[86]) und Duclot[87]) zeigt.

---

[75]) M. Libelli: a. a. O. S. 75 ff.
[76]) P. Kollmann: Die Einkommensteuer in Lübek S. 108.
[77]) E. Nasse: Gutachten über d. Personalbest. S. 14.
[78]) A. Held: Gutachten über d. Personalbest. S. 23, 30, 36.
[79]) J. Gensel: Gutachten über d. Personalbest. S. 45.
[80]) Wintzingerode: Gutachten über d. Personalbest. S. 59.
[81]) J. St. Mill: Principles of pol. ec. V. 3. S. 499.
[82]) L. Say: a. a. O. I. S. 185, 190. [83]) P. Leroy-Beaulieu: a. a. O. S. 237 ff
[84]) O. Noël: Le socialisme et la question sociale. S. 274.
[85]) P. Cauwès: Cours d'économie politique. 3. Auflage IV. S. 279.
[86]) Ch. Carrié: L'impôt sur le revenu. S. 107, 113, 122.
[87]) P. Duclot: L'impôt sur le revenu. S. 132.

B. Die bedeutendsten Vertreter einer nutzwerttheoretischen Begründung der progressiven Besteuerung.

Die fast gleichzeitige, aber doch voneinander unabhängige Auffindung des Grenznutzenprinzips im letzten Drittel des 19. Jahrhunderts durch Menger (1871), Jevons (1871) und Walras (1874) und die somit begründete, auf dem subjektiven Nutzwert fußende werttheoretische Schule, die sich hohen Rang und internationale Geltung verschaffte, bedeutete für die Wirtschaftswissenschaft einen großen Fortschritt und eine fruchtbare Erweiterung ihrer Erkenntnisse. Die als Reaktion auf das allzuweit von der Wirklichkeit abirrende Theoretisieren der klassischen Schule zu Unrecht entstandene Verachtung und Vernachlässigung der theoretischen Unterbauung des durch die Wirtschaftswissenschaft gebotenen Stoffes wurde durch die Nutzwertlehre erfolgreich überwunden. Sie bot dem Theoretisieren reichen Raum, ohne dabei die wirklichen Verhältnisse außer acht zu lassen, wie der Ausgang des bekannten Methodenstreits zwischen Menger und Schmoller deutlich zeigt.

Wie die Wirtschaftswissenschaft, so war auch die Finanzwissenschaft um die Mitte des 19. Jahrhunderts der Theorie abhold und beschränkte sich in der Hauptsache darauf, Finanzgeschichte zu sein, die Funktionen der Finanzwirtschaft zu beschreiben und für ihre Führung gewisse praktische Regeln aufzustellen. Mit dem Aufkommen der Nutzwertlehre und dem damit verbundenen Aufleben des theoretischen Interesses lag es nahe, den Versuch zu wagen, die finanzwissenschaftlichen Tatbestände mit den Erkenntnissen der Nutzwertlehre in Verbindung zu bringen, um vielleicht so der Finanzwissenschaft eine theoretische Grundlage zu geben oder gar eine eigene Finanztheorie auszuarbeiten.

Diesen geistigen Hintergrund, diese Verflochtenheit von Finanzwissenschaft und reiner Wirtschaftstheorie muß man im Auge behalten, wenn die wirtschaftstheoretische Begründung der progressiven Besteuerung in der Auffassung von Cohen Stuart, Sax, Carver, Edgeworth und Pigou betrachtet werden soll.

Die durch diese Aufzählung benannten Hauptvertreter der mo-

dernen Nutzwertlehre in der Finanzwissenschaft für das Gebiet der Steuerverteilung sind nicht die ersten gewesen, die Ergebnisse subjektiver Wertbetrachtung ihren finanztheoretischen Deduktionen unterlegten. Schon 1874 finden sich bei Fr. J. Neumann und 10 Jahre später bei R. Meyer Gedankenreihen, die eine Anwendung des Grenznutzenprinzips gerade auf dem Gebiet der progressiven Besteuerung, wenn auch noch nicht deutlich wahrnehmen, so doch ahnen lassen. Aber bei beiden Verfassern handelt es sich um Anfänge. Erst die holländische Schule, der Kreis um N. G. Pierson, sucht bewußt die Nutzwertlehre für finanwissenschaftliche Erkenntnisgegenstände fruchtbar zu machen, und der eigenartigste Vertreter dieser Richtung ist A. J. Cohen Stuart.

Als im Jahre 1889 seine Schrift „Bijdrage tot de theorie der progressieve inkomstenbelasting" erscheint, ist damit ein sehr origineller Beitrag zu unserem Problem geschaffen, der es verdient, eingehender betrachtet zu werden, zumal das Werk, da es nicht übersetzt vorliegt, nur wenig bekannt ist. — Wir befinden uns übrigens mit dieser Behauptung in guter Gesellschaft; denn auch K. Wicksell hält die Ausführungen Cohen Stuarts für sehr interessant und beachtenswert[1]). —

Cohen Stuart ist ferner der erste, der neben der Anwendung von Ergebnissen der Nutzwertlehre den Versuch macht, die Mathematik als dienende Hilfe für seine finanztheoretischen Untersuchungen heranzuziehen.

Etwa 3 Jahre nach dem Erscheinen der Abhandlung von Cohen Stuart veröffentlicht E. Sax 1892 einen Artikel zum Problem der Progressivsteuer[2]). Die Ergebnisse, zu denen er hier kommt, sind unterbaut durch die Erkenntnisse aus seiner „Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft". Betrachtete Cohen Stuart nur das Problem der progressiven Besteuerung an sich, so sucht Sax die Steuerprogression aus einem geschlossenen System heraus zu erklären, indem er den Erkenntnisgegenstand in eine Theorie der Staatswirtschaft eingliedert. Sax polemisiert gegen R. Meyer, der seiner Ansicht nach „nicht die Gleichung angesetzt hat, mit welcher das Problem (der Steuerverteilung) zu lösen wäre, sondern nur Daten geliefert hat, mit welchen die Gleichung vielleicht anzusetzen gewesen wäre[3])," und setzt sich mit der holländischen Schule auseinander, der er gewisse Fortschritte nicht aberkennt, die aber seiner Meinung nach das Problem nicht gelöst hat. Aus dieser Polemik entwickelt Sax seine Auffassung einer systemgerechten Steuerverteilung, die wie eine Sonne das dunkle Gebiet erleuchten soll und „zugleich Zeugnis ablegt für eine

[1]) K. Wicksell: a. a. O. S. 163.
[2]) Zeitschr. f. Volksw. Soz.Pol. u. Verw. I. Bd. S. 43 ff.
[3]) Zeitschr. f. Volksw. Soz.Pol. u. Verw. I. Bd. S. 53.

Theorie, welche . . . eine förmliche Umwälzung in der nationalökonomischen Doktrin hervorbringt: die psychologische Wirtschaftslehre, die trotz äußerer Hindernisse in geradezu unwiderstehlichem Siegeslauf sich die allgemeine Anerkennung erobert[4])."

Von diesen beiden Prophezeiungen von Sax ist nur der zweiten ein gewisser Wahrheitsgehalt zuzusprechen. In seiner Gleichsetzung von Privatwirtschaft und Finanzwirtschaft und der konsequenten Anwendung der Werterscheinungen der ersteren auf die letztere hat er sich jedoch zu weit vom Boden der Wirklichkeit entfernt, wie wir noch sehen werden, um zur wesentlichen Erhellung des dunklen Gebiets der Steuerverteilung beitragen zu können.

Ist der Grundsatz der Opferproportionalität, wie ihn Cohen Stuart als Exponent verkörpert, die eine arteigene Variante der nutzwerttheoretischen Begründung der progressiven Besteuerung und das Äquivalenzprinzip von Sax die andere beachtliche Steuerverteilungsnorm progressiver Gestaltung, so wenden sich gegen beide einige Forscher in Amerika und England und stellen im Grundsatz des Opferminimums eine dritte Variation der progressiven Steuerverteilung auf nutzwerttheoretischer Grundlage auf. 1895 ist es Carver[5]) in Amerika und 1897 Edgeworth[6]) in England, die diesen Weg betreten. Ergänzt worden sind ihre Anschauungen in neuerer Zeit durch Pigou[7]).

Damit sind die wesentlichen Abarten einer gemeinsamen geistigen Grundauffassung in ihrem gegenseitigen Verhältnis gekennzeichnet. Was jede einzelne uns zu sagen hat, ist nun zu untersuchen.

I. A. J. Cohen Stuart.

Cohen Stuart macht den Versuch, eine Progressionsskala zu berechnen, die dem Grundsatz der Opfergleichheit gerecht wird. Der gesamte, auf den Einzelnen entfallende Güterentzug, verursacht durch den Eingriff der öffentlichen Hand, steht im Brennpunkt des Interesses und nicht die Frage, welches Steuersystem dem Prinzip der Opfergleichheit am besten entspricht. Das zu lösende Problem liegt also in nuce in der Beantwortung der Frage: Welche Beträge, mag ihre Einziehung auf direktem oder indirektem Wege erfolgen, sind von den Steuerpflichtigen zu erheben, wenn man ihnen gleiche Opfer auferlegt? Eine Auseinandersetzung

[4]) E. Sax: Die Progressivsteuer S. 101.
[5]) T. N. Carver: The ethical basis of distribution.
[6]) F. Y. Edgeworth: The pure theory of taxation.
[7]) A. C. Pigou: A study in public finance.

mit dem Postulat der Opfergleichheit und eine Festlegung des eigenen Standpunktes ist dabei nicht zu vermeiden. So geht denn auch Cohen Stuart zunächst auf diese Dinge ein, ehe er mit seinen eigenen Ableitungen beginnt.

Es handelt sich dabei darum, die Begriffe „Leistungsfähigkeit" („Draagvermogen" nach C. St.) und „Opfergleichheit" zu bestimmen und gegeneinander abzugrenzen. Wie viele andere sieht auch Cohen Stuart eine innere Verbindung zwischen diesen beiden Ausdrücken, die beide auf eine Beziehung hinweisen zwischen den Bedürfnissen des Steuerpflichtigen und den Mitteln, über die er verfügt.

Für die Erklärung der Leistungsfähigkeit bedient er sich des Beispiels einer Brücke, deren eigentliches Tragvermögen in dem Rest der totalen Tragkraft nach Abzug des Eigengewichts besteht. Nur dieser Rest ist für eine mobile Belastung verfügbar. Ein Analogon hierzu ist das steuerliche Tragvermögen, die Leistungsfähigkeit, d. h. von der totalen Summe der materiellen Hilfsmittel, die einem Steuersubjekt zur Verfügung stehen, muß ein Abzug für das zum Lebensunterhalt Notwendige gemacht werden. Was darüber hinaus übrig bleibt, ist die steuerliche Leistungsfähigkeit. Das Existenzminimum bleibt also von der Steuerauflage verschont. Cohen Stuart vergleicht die ideale Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit mit einem gut angelegten Pumpwerk, das die ganze Kraft eines Landes Schritt für Schritt in Anspruch nehmen kann. Im Normalfall nimmt dieses Pumpwerk gleichmäßig von allen Steuerpflichtigen Beträge weg, die den notwendigen Lebensunterhalt übersteigen. Im Notfall kann aber auch das im allgemeinen freibleibende Existenzminimum angegriffen werden. Aber wenn dies geschieht, muß es bei allen gleichmäßig geschehen.

Für die Deutung des Begriffs der Opfergleichheit fußt Cohen Stuart auf den Definitionen von Pierson und Cort van der Linden. Pierson sagt: „Het genot, dat wij door het betalen van belastingen moeten derven, behoort voor elk onzer in een gelijke evenredigheid te staan tot het voor elk onzer verkrijgbaar genot[8])." Und Cort van der Linden schließt sich ihm an, wenn er schreibt: „De offers aan verschillende personen opgelegd zijn dan gelijk, wanneer zij een gelijk deel moeten missen van de som van genot, waarover ieder beschikt[8])."

Opfergleichheit bedeutet also nicht Verzicht auf objektiv gleichen Genuß, sondern die Opfer, die verschiedene Steuersubjekte bringen, sind erst dann gleich, wenn jedes auf den gleichen Teil seines totalen Genusses verzichtet. Gleiches Opfer bedeutet deshalb verhältnismäßiges Genußopfer. Der

[8]) Cohen Stuart: a. a. O. S. 28.

Vorgang der Zahlung einer bestimmten Steuersumme kann unter verschiedenen Gesichtspunkten betrachtet werden; „Geldopfer" würde sich auf den bezahlten Betrag beziehen; „Genußopfer" auf die Genußmenge, die der gezahlte Betrag dem Zahlenden verschaffen könnte; „Opfer" schlechthin würde die Frage nach dem Verhältnis dieser Genußmenge zur Gesamtgenußmenge, die dem Zahlenden zur Verfügung steht, aufwerfen. Es würde also bedeuten: „Gleiches Geldopfer" = Aufbringung gleicher Geldbeträge; „Gleiches Genußopfer" = Verzicht aller Steuerpflichtigen auf die gleiche Genußmenge; und schließlich „Gleiches Opfer" = „Verhältnismäßiges Genußopfer" = Verzicht aller Steuersubjekte auf eine verhältnismäßige Genußmenge, d. h. Verminderung des Gesamtgenusses durch die Steuerzahlung für alle in demselben Verhältnis.

Auf Grund dieser Begriffsauslegungen kommt Cohen Stuart dann zu einer Verbindung beider Grundsätze, indem er die Forderung aufstellt: „Belasting naar draagvermogen, zoodanig, dat gelijkheit van offers ontsta[9])." Die Leistungsfähigkeit weist dabei hin auf den Umfang des der Besteuerung zugrunde liegenden Objektes, während die Theorie vom proportionalen Opfer den Maßstab für die Steuerverteilung abgibt.

Das totale Tragvermögen einer Person kann man sich mithin in zwei Teile aufgeteilt denken; der erste Teil dient der Erhaltung des Lebens und der Gesundheit, der zweite Teil wird zur Befriedigung weniger dringlicher Bedürfnisse verwandt. Von diesem Genuß, den der zweite Teil verschafft, nimmt der Staat in Form der Steuer von jedem einen verhältnismäßigen Anteil; dabei darf der erste Teil des totalen steuerlichen Tragvermögens nicht angetastet werden, solange nicht der zweite Teil bei allen weggesteuert ist.

Gegen R. Meyers Behauptung, mit der Freilassung des Existenzminimums sei der Grundsatz der Opfergleichheit durchbrochen, wendet Cohen Stuart ein, daß bei Auffassung des gleichen Opfers nicht als bestimmte Mengen, sondern als verhältnismäßige Teile des Ganzen, dies nicht zutrifft; denn für Personen, bei denen das Ganze gleich Null angenommen wird, ist auch der verhältnismäßige Teil gleich Null. Fordert der Staat von ihnen nichts, so ist trotzdem die Opfergleichheit erhalten.

Die totale Summe der materiellen Hilfsmittel, die einem Steuersubjekt zur Verfügung stehen und deren Größe die Ausdehnungsmöglichkeit des Genusses angibt, ist nach Cohen Stuart das Einkommen, dessen Größe die Genußausdehnung begrenzt.

Wenn nun jemand einen bestimmten Teil seines Einkommens als Steuer zahlt, also einen bestimmten Geldprozentsatz, so verzichtet er dabei auf einen bestimmten Genußanteil, einen be-

[9]) Cohen Stuart: a. a. O. S. 39.

stimmten Genußprozentsatz. Es ist also, mathematisch ausgedrückt, eine Gleichung zu finden, welche die Beziehung angibt zwischen drei veränderlichen Größen, zwischen dem Genußprozentsatz, dem Geldprozentsatz und dem Einkommen, um die Frage beantworten zu können, durch welche relativen Beträge, durch welche relativen Prozentsätze, erhoben von Personen mit verschieden großen Einkommen, gleiche Opfer auferlegt werden; denn das Opfer ist, mathematisch gesehen, ein Bruch, das Verhältnis zwischen der Genußmenge, auf die durch die Steuererhebung verzichtet wurde, und der zur Verfügung stehenden Gesamtgenußmenge. Diese Gleichung zu bilden und aus ihr eine Prozentsatzreihe für alle möglichen Einkommen mit für alle gleichem Genußprozentsatz abzuleiten, ist das Endziel der Untersuchungen Cohen Stuarts.

Da die gesuchte Beziehung zwischen Genußprozentsatz, Geldprozentsatz und Einkommen abhängig ist von dem Verhältnis zwischen Genuß und Einkommen, wird zunächst versucht, diese Beziehung zu klären. Den seiner Ansicht nach in der Ökonomie beinahe als Axiom aufgestellten Satz, daß die durch einen bestimmten Einkommensbetrag verschaffte Genußmenge abnimmt, in dem Maß das Einkommen größer wird, stellt Cohen Stuart hierbei an die Spitze. Danach kann also ein verhältnismäßiges Genußopfer bei verschieden großen Einkommen nicht einfach erreicht werden durch die Erhebung eines verhältnismäßigen Geldbetrages. Es entsteht aber dann die Frage, wie denn die durch einen Einkommensteil verschaffte Genußmenge abnimmt, sobald dieser Einkommensteil einem Einkommen hinzugefügt wird; d. h. wie die gesamte Genußmenge wächst bei wachsendem Einkommen. Die Antwort hierauf gibt eine Betrachtung der sog. Nützlichkeitskurve, in der die Beziehung zwischen Genuß und Einkommen graphisch gekennzeichnet wird. Die durch eine Einkommensvermehrung verschaffte Genußmenge ist abhängig von der Größe dieser Vermehrung und von der Kraft, mit der diese Vermehrung begehrt wird, m. a. W. vom sog. Nützlichkeitsgrad des zugewachsenen Teils. Der Genuß eines Einkommensteils ist also das Produkt aus Größe und Nützlichkeitsgrad dieses Teils. Der Genuß besteht in der Bedürfnisbefriedigung. Deshalb entspricht jeder Genußverteilung eine Bedürfnisverteilung. Da die meisten Bedürfnisse in eine Unzahl von Bedürfnisregungen teilbar sind, kann man sich jedes dieser Bedürfnisteilchen als kleines Rechteck vorstellen, dessen Inhalt die Genußgröße darstellt, die das Teilchen vermittelt. Die Grundlinie des Rechtecks bildet die zur Genußerzielung notwendige Summe, während die Höhe des Rechtecks den Nützlichkeitsgrad angibt. Jeder denkbare Genuß, d. h. alle Bedürfnisse können so durch eine Unzahl Rechtecke mit verschiedener Grundlinie und Höhe dargestellt

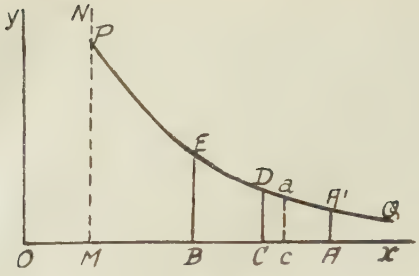


Fig. 1

werden. Das Einkommen, über das jemand verfügt, spiegelt sich wider in einem bestimmten Stück von OX (Fig. 1), und setzt sich zusammen aus den Grundlinien aller Rechteckchen, die den Genuß verkörpern, der mit diesem Einkommen erzielt wird. Entsprechend der Dringlichkeitsordnung der Bedürfnisse werden die höheren Rechtecke immer vor den niedrigeren abgetragen. Bei jeder Vermehrung des Einkommens wird der Einkommenträger die höchsten der noch nicht abgetragenen Rechteckchen einsetzen, bei jeder Einkommensverminderung das niedrigste der bereits aufgetragenen Rechtecke fortnehmen. Verbindet man die oberen Kanten der auf OX abgetragenen Rechteckchen, so ergibt sich zwangsläufig eine sinkende Linie, die Nützlichkeitskurve (PQ in Fig. 1).

Mit OM bezeichnet Cohen Stuart das der Besteuerung nicht unterliegende Existenzminimum. Da der Nützlichkeitsgrad dieser ersten Einkommensteile seiner Ansicht nach nicht meßbar ist, beginnt die Kurve erst in P. Der Gesamtgenuß aus einem Einkommen OA z. B. ist deshalb gleich dem Inhalt MPA'A. Wird das Einkommen OC um den Betrag Cc z. B. vergrößert, dann vermehrt der Gesamtgenuß sich um den Inhalt CcdD.

Kennt man den Verlauf der Nützlichkeitskurve, so ist daraus auf mathematischem Wege die gesuchte Beziehung zwischen Genußprozentsatz, Geldprozentsatz und Einkommen abzuleiten. Wichtig ist nun, daß Cohen Stuart nicht die allgemeine Erkenntnis der Grenznutzenschule außer acht läßt, daß, mit Ausnahme der lebensnotwendigen Bedürfnisse, Maß und Rangordnung der Bedürfnisbefriedigung ebensosehr von den Güterpreisen abhängig ist als von der Intensität der Bedürfnisse; denn eine belangreiche Änderung des Preisverhältnisses verschiedener Güter wird zwar die Intensität der verschiedenen Bedürfnisse nicht verändern, wohl aber ihre Befriedigung. Man kann deshalb sagen, daß jemand, der eine Schätzung seiner Ausgaben vornimmt, seine Bedürfnisse nach ihrem Nützlichkeitsgrad klassifiziert, d. h. nach einer Größe, die zwar von der Bedürfnisintensität abhängt, aber ebensosehr von der zur Befriedigung benötigten Geldsumme.

Mit dieser theoretisch deduzierten Nützlichkeitskurve ist jedoch praktisch noch nichts anzufangen; denn ihr Verlauf wird neben dem objektiven Moment der Güterpreise, das zwar das Sinken der Kurve nicht verhindern, aber die Art des Sinkens beeinflussen kann, durch rein subjektive Momente bestimmt. Nicht zwei Personen werden einer Meinung sein über die Veränderung der subjektiven Wertschätzung gleicher Teile bei wachsendem Einkommen. Es gibt deshalb keine Kurve, die für alle Personen, für alle Orte und für jede Zeit den Verlauf des Nützlichkeitsgrades wiedergibt. Cohen Stuart ist aber der Ansicht, daß es möglich ist, für Personen eines bestimmten Gebiets, für die Mitglieder einer bestimmten öffentlich-rechtlichen Körperschaft, den Verlauf einer Durchschnittsnützlichkeitskurve ungefähr festzulegen. Die individuelle, durch objektive und subjektive Momente bedingte Verschiedenheit der Nützlichkeitskurve des Einzelnen von der Durchschnittskurve wird bewirken, daß Abweichungen nach oben und unten sich teilweise gegenseitig aufheben, sodaß trotz Sprüngen in dem Verlauf der Einzelkurve die Durchschnittskurve höchstwahrscheinlich kontinuierlich sinken wird. Zweifellos liegt in dieser Annahme eine gewisse Willkür und man macht sicher einen Fehler, wenn man für alle Mitglieder einer öffentlich-rechtlichen Gruppe unabhängig von Stand und Reichtum denselben Verlauf der Nützlichkeitskurve annimmt. Aber Cohen Stuart glaubt behaupten zu können, daß man einen noch größeren Fehler machen würde, wollte man eine Korrektur durch den Einfluß der nicht abwägbaren subjektiven Elemente versuchen. Mit der Aufstellung des Satzes, daß die Bedeutung, die man einer Einkommensvermehrung beilegt, umso geringer ist, je größer die Summe ist, zu der die Vermehrung hinzutritt, eines Satzes, der nur generell sagt, daß die Nützlichkeitskurve einen sinkenden Verlauf haben muß, ist die Fähigkeit der Ökonomie, in dieser Beziehung Erkenntnisse zu vermitteln, erschöpft, wie Cohen Stuart dies mit Recht feststellt. Über das Maß des Sinkens lehrt dieses allgemeine Gesetz der abnehmenden Bewertung der letzten Zufügung nichts. Weitere Aussagen über das Verhältnis von Genuß und Einkommen, über die Beziehung zwischen Genußprozentsatz und Geldprozentsatz können nach Cohen Stuart jedoch mit Hilfe der Mathematik gewonnen werden. In Fig. 2 sei PQ die Nützlichkeitskurve nach den Erkenntnissen der Ökonomie.

MABP = Gesamtgenußsumme durch Einkommen OA.MCDP = Gesamtgenußsumme durch Einkommen OC. Muß nun ein bestimmter Steuerbetrag gezahlt werden, so verkleinert sich OA um den Steuerbetrag aA, und OC um den Betrag cC. Durch die Steuerzahlung soll immer der unter den gegebenen Umständen geringst mögliche Genuß aufgeopfert werden, in der Fig. dargestellt durch

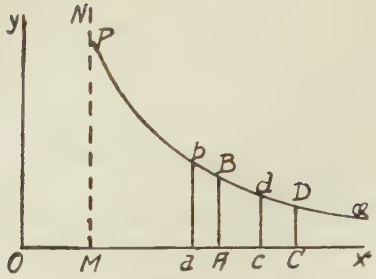


Fig. 2.

ABba und CDdc. Indem Cohen Stuart die Forderung relativer Opfergleichheit nun dahin einschränkt, daß das Genußopfer für jeden in demselben Verhältnis zu seinem Gesamtgenuß stehe, also aABb : MABP = cCDd : MCDP sei, hat er eine Fragestellung gefunden, die sich praktisch beantworten läßt. Fragt man nun z. B.: Wenn aA = 5% von OA ist, wieviel % von OC muß dann cC betragen, so ist nur auf mathematischem Wege eine Beantwortung möglich. Die mathematische Untersuchung ergibt darüber hinaus aber noch eine weitere sehr wesentliche Erkenntnis. Vielfach hat man geglaubt, direkt aus dem Sinken der Nützlichkeitskurve die Forderung der Steuerprogression eindeutig aufstellen zu können. In einer sehr interessanten und eingehenden Untersuchung versucht nun Cohen Stuart nachzuweisen, daß dieser scheinbar so auf der Hand liegende Schluß nicht richtig ist. Er wendet sich dabei auch gegen seine Landsleute Pierson, Treub und Cort van der Linden, die im übrigen gleich ihm den Grundsatz der Opferproportionalität vertreten, aber aus dem abnehmenden Nutzen der Geldeinheit bei wachsendem Einkommen die Progression ableiten.

Nach Cohen Stuart ist es also, um auf die graphische Darstellung in Fig. 2 zurückzukommen, nicht eine notwendige Folge des sinkenden Verlaufs von PQ, daß man, wenn Cc : OC = Aa : OA ist, der Inhalt cCDd also einen kleineren Teil von MCDP ausmacht, als aABb von MABP, um Opfergleichheit zu erzielen, von OC einen größeren Teil wegnehmen, d. h. progressiv besteuern muß. Aus dem Sinken einer Nützlichkeitskurve braucht man nicht notwendig Progression zu folgern, sondern es gibt sinkende Kurven, aus denen sich eindeutig Proportionalität oder Degressivität der Steuer ableiten läßt. Ein einfaches Merkmal, das die aus einer Nützlichkeitskurve sich ergebende proportionale Besteuerung angibt, findet Cohen Stuart folgendermaßen: Steuerbetrag aA soll 5% von Einkommen OA betragen. Mithin beträgt der aufgeopferte Genuß aABb, unter Vernachlässigung des Stückchens b'bB auch ungefähr 5% von OABE. Gesamtgenuß OABP' soll gleich 250% OABE sein. aABb dann = 2% OABP'. Ferner soll cC = 5% von

OC sein. CcDd dann wieder ungefähr 5% von OCDF. Dann muß, damit der aufgeopferte Genuß wieder 2% des Gesamtgenusses OCDP′ ausmacht, dieser Gesamtgenuß wieder gleich 250% OCDF sein[10]).

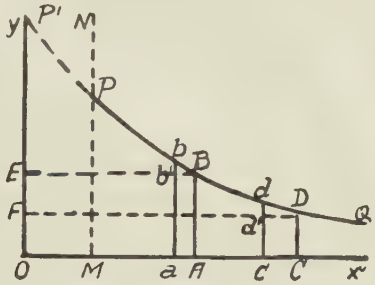


Fig. 3

Es entsteht also Genußopferproportionalität durch proportionale Besteuerung, wenn für jeden Punkt der Nützlichkeitskurve das Produkt aus Abszisse und Ordinate denselben Teil ausmacht von dem gesamten Inhalt zwischen Ordinate, den beiden Koordinatenachsen und dem links der Ordinate gelegenen Teil der Kurve. An diesem Ergebnis ändert auch die Tatsache nichts, wie Cohen Stuart klar zeigt, daß alle Kurven, aus denen sich eine proportionale Belastung der Einkommen ergibt, asymptotisch verlaufen, d. h. die Koordinatenachsen nicht schneiden. Neben diesen Proportionalitätskurven kann man sich aber ebenso gut welche denken, aus denen Degression bzw. Progression zu folgern ist.

Angenommen, PQ (in Fig. 3) sei eine Proportionalitätskurve. Läßt man nun von b an nach links die Kurve stärker steigen, dann wird der Gesamtgenuß aller Einkommen größer, und die Vergrößerung ist für alle Einkommen, die Oa übersteigen, gleich R, gleich dem Raum zwischen P′b und dem stärker gestiegenen Ast von P′Q. War nun z. B. OCDP′ gleich $1^1/_2$ und ist R = $^1/_3$ von OABP′, dann ist nun das Verhältnis der Gesamtgenußmengen von OC und OA nicht mehr $1^1/_2 : 1$, sondern $(1^1/_2 + {}^1/_3) : (1 + {}^1/_3) = 1^3/_8 : 1$. Dieses neue Verhältnis muß auch das Verhältnis der aufgeopferten Genußmengen werden. Die Erhebung des gleichen Prozentsatzes (cC bzw. aA) war das Verhältnis $1^1/_2 : 1$. Um auf das neue Verhältnis zu

[10]) Daß Cohen Stuart in diesem Beispiel das Existenzminimum unberücksicht läßt, liegt daran, daß er seine Ableitung auch gültig machen will für Auffassungen, die bei der Betrachtung der Nützlichkeitskurve den Genuß aus den ersten Einkommensteilen in Rechnung stellen. Obwohl er diesen Genuß nicht für unendlich groß hält, eine Auffassung, die auch vertreten wird, berücksichtigt er ihn wegen seiner Unmeßbarkeit nicht. Daß der in der obigen Ableitung gezogene Schluß mathematisch richtig ist trotz der Vernachlässigung der Stückchen b′bB und d′dD, zeigt Cohen Stuart im Wege der Integralrechnung in einer besonderen Beilage.

kommen, muß man von OC weniger als cC erheben, wenn man auch jetzt von OA, aA einzieht. Es entsteht also eine degressive Belastung.

Umgekehrt wird man, wenn die Nützlichkeitskurve im Anfang weniger stark, oder von einem bestimmten Punkt an stärker fällt als eine Proportionalitätskurve, progressiv besteuern müssen.

Auch eine Nützlichkeitskurve, die das Existenzminimum berücksichtigt, die m. a. W., wie Cohen Stuart dies für seine speziellen Deduktionen fordert, für die ersten Einkommensteile nicht gezeichnet werden kann, wird als sinkende Kurve gezeichnet werden können, aus der nach Wahl Proportionalität, Degression oder Progression gefolgert werden kann.

Cohen Stuart hat mit dieser mathematischen Beweisführung keineswegs behaupten wollen, daß eine der angeführten Kurven der tatsächlichen Nützlichkeitskurve entspreche, sondern es galt zu zeigen, daß aus allen diesen Kurven, die grundsätzlich die Bedingung erfüllten, daß der Genuß aus einer Geldsumme mit wachsendem Einkommen geringer wird, doch nicht einzig und allein die Forderung der progressiven Besteuerung abzuleiten ist. Von welcher Unterstellung man auch ausgeht, ob man den Genuß aus den ersten Einkommensteilen als unendliche oder endliche Größe betrachtet, ob man das Existenzminimum abzieht oder nicht, ob man die Kurve in eine Horizontale übergehen oder fortdauernd sinken läßt, immer kann man Kurven finden, die über ihre ganze Länge oder von einem bestimmten Punkt an auch Proportionalität oder Degressivität zur Erzielung einer proportionalen Opfergleichheit notwendig machen. Aus dem allgemeinen Gesetz vom sinkenden Nützlichkeitsgrad der Einkommenseinheit bei wachsendem Einkommen folgt also ohne weiteres noch nicht die Forderung der Steuerprogression.

Damit, erklärt Cohen Stuart, hat es sich als unmöglich herausgestellt, aus ökonomischen Erkenntnissen auch nur das Postulat der Steuerprogression zu deduzieren, geschweige denn Angaben über das Maß der Progression, über das Aussehen einer Progressionsskala zu erlangen. Es entsteht nun die Frage: Kann trotzdem die Nützlichkeitskurve für das Problem der Steuerprogression von Wert sein, nachdem sich gezeigt hat, daß das einzige, was wir über die Kurve wissen, nämlich, daß sie sinken muß, uns nicht helfen kann?

Willkürliche Progressionsskalen aufzustellen, wie dies oft geschehen ist, lehnt Cohen Stuart ab, da die praktische Relevanz dieser Reihen wegen des unbegründeten Maßes ihrer Progression gleich Null ist. Es scheint ihm eher möglich zu sein, zu einer Einstimmigkeit innerhalb bestimmter Grenzen über das Maß der Sen-

kung des Nützlichkeitsgrades zu kommen, um dann von diesem einfacheren Begriff zu dem komplizierteren der zur proportionalen Opfergleichheit notwendigen Progressionsskala zu gelangen und so auch über das Maß der Progression größere Einmütigkeit zu erzielen. Er geht dabei so vor:

Über den Lauf der Nützlichkeitskurve macht er eine gewisse Unterstellung und berechnet auf mathematischem Wege aus dieser unterstellten Kurve die Progressionsskala. Darauf wird diese Kurve einer Kritik unterworfen und die gemachte Unterstellung möglichst zu rechtfertigen versucht. Den Schluß bildet dann die Untersuchung über den Einfluß möglicher Fehler der Unterstellung auf die berechnete Progressionsskala.

Für die mathematische Ableitung der Progressionsskala braucht Cohen Stuart natürlich eine Nützlichkeitskurve, deren Verlauf bekannt ist, und seine Unterstellung läuft darauf hinaus, eine solche Kurve zu bestimmen. Er nimmt dafür an, daß der Nützlichkeitsgrad, der Grenznutzen des Einkommens, umgekehrt proportional dem Einkommensbetrag ist, d. h. eine Geldeinheit ist bei einem Einkommen von 1000 Einheiten soviel wert, wie 10 Einheiten bei einem Einkommen von 10 000, oder 50 Einheiten bei einem Einkommen von 50 000. Derselbe Prozentsatz eines jeden Einkommens verschafft also jedem gleichen Genuß. Die Entziehung des erforderlichen verhältnismäßigen Genusses bedeutet deshalb die Erhebung verschieden großer Prozentsätze bei den verschiedenen Einkommen, m. a. W. progressive Belastung. Diese so genau in ihrem Verlauf festgelegte Nützlichkeitskurve, einsetzend hinter dem Existenzminimum, ist, mathematisch ausgedrückt, ein Teil einer gleichseitigen Hyperbel, deren Formel bekannt ist. Wie nun die aus dieser Kurve sich ergebende Progression aussehen wird, wie das Verhältnis von Genußprozentsatz, Geldprozentsatz und Einkommen sein wird, ist eine rein mathematisch im Wege der Integralrechnung zu lösende Frage. Diese Berechnung nimmt Cohen Stuart wieder in einer besonderen Beilage vor, und es ergibt sich daraus folgende Formel:

$$p = 100 \quad \left\langle 1 - \left(\frac{M}{X}\right)^{\frac{a}{100}} \right\rangle$$

p = Geldprozentsatz; a = Genußprozentsatz;
M = Existenzminimum; X = Einkommen.

Je größer X wird, umso kleiner wird $\frac{M}{X}$ umso größer der Unterschied $1-\left(\frac{M}{X}\right)^{\frac{a}{100}}$, umso größer also auch p. Der Geldprozentsatz steigt also bei wachsendem Einkommen; die Progression ist vorhanden. Die Formel zeigt ferner, daß p nie gleich 100 werden, eine

Wegsteuerung des ganzen Einkommens nie erfolgen kann. Denn wie groß auch X werden mag, der Ausdruck $(\frac{M}{X})^{\frac{\alpha}{100}}$ behält einen positiven Wert und p ist immer gleich 100, multipliziert mit einer Größe, die kleiner als 1 ist. Hat man das Existenzminimum festgestellt und den von jedem gleich zu erhebenden Genußprozentsatz α gewählt, dann kann man für jeden Wert von X den entsprechenden Wert von p errechnen. Aber die Formel beantwortet auch die Frage, wieviel man von jedem anderen Einkommen erheben muß, wenn man von einem bestimmten Einkommen einen bestimmten Prozentsatz erhebt. Man setzt hierzu in die Gleichung die betreffenden Werte für X und p ein und errechnet den Wert von α. Setzt man diesen ein, so kann man für jeden Wert von X das zugehörige p finden. Die folgende Tabelle gibt eine derartige Progressionsskala wieder, die Cohen Stuart auf Grund der Formel für die Existenzminima von 250 und 500 fl und jeweils für die Genußprozentsätze 1% und 2% berechnet hat:

Einkommen	Existenzminimum (M) = 250 fl.				Existenzminimum (M) = 500 fl.			
	Genußprozentsatz (α) = 1		Genußprozentsatz (α) = 2		Genußprozentsatz (α) = 1		Genußprozentsatz (α) = 2	
	Steuer		Steuer		Steuer		Steuer	
	%	Betrag	%	Betrag	%	Betrag	%	Betrag
250	0	0	0	0				
300	0,18	0,54	0,36	1,08				
400	0,47	1,88	0,94	3,76				
500	0,69	3,45	1,38	6,90	0	0	0	0
600	0,87	5,22	1,74	10,44	0,18	1,08	0,36	2,16
700	1,02	7,14	2,04	14,28	0,34	2,38	0,67	4,69
800	1,16	9,28	2,30	18,40	0,47	3,77	0,94	7,51
1 000	1,38	13,80	2,73	27,30	0,69	6,90	1,38	13,80
1 500	1,78	26,70	3,52	52,80	1,09	16,35	2,17	32,55
2 000	2,06	41,20	4,07	81,50	1,38	27,60	2,73	54,60
2 500	2,28	57,00	4,50	112,50	1,60	40,00	3,17	79,25
3 000	2,45	73,50	4,85	145,50	1,78	53,40	3,52	105,60
4 000	2,74	109,60	5,39	215,60	2,06	82,40	4,04	162,80
5 000	2,95	147,50	5,82	291,00	2,28	114,00	4,50	225,00
7 500	3,34	250,50	6,58	493,50	2,67	200,25	5,27	395,25
10 000	3,62	362,00	7,11	711,00	2,95	295,00	5,82	582,00
12 500	3,84	480,00	7,53	941,25	3,17	396,25	6,24	780,00
15 000	4,01	601,50	7,86	1 179,00	3,34	501,00	6,58	987,00
20 000	4,29	858,00	8,39	1 678,00	3,63	724,00	7,11	1 422,00
30 000	4,68	1 304,00	9,13	2 739,00	4,01	1 203,00	7,86	2 358,00
40 000	4,95	1 980,00	9,65	3 860,00	4,29	1 716,00	8,39	3 356,00
50 000	5,16	2 580,00	10,05	5 025,00	4,50	2 250,00	8,80	4 400,00
100 000	5,82	5 820,00	11,30	11 300,00	5,16	5 160,00	10,05	10 050,00
200 000	6,47	12 940,00	12,51	25 200,00	5,82	11 640,00	11,30	22 600,00
300 000	6,85	20 550,00	13,22	39 660,00	6,20	18 600,00	12,01	36 030,00
500 000	7,32	36 600,00	14,10	70 500,00	6,67	33 350,00	12,90	64 500,00
1 000 000	7,96	79 600,00	15,28	152 800,00	7,32	73 200,00	14,10	141 000,00

Man sieht, daß es sich um eine sog. degressive Progression handelt.

Den Einwand, daß der Einfluß des Verheiratetseins und der Größe der Familie in der Skala nicht berücksichtigt sei, widerlegt Cohen Stuart, da nach seiner Formel ja Verheiratete und Unverheiratete nicht gleich besteuert werden; der Wert M ist für Verheiratete eben größer und für eine Familie mit Kindern noch größer. So wird z. B. der nach der Tabelle von einem Verheirateten mit einem Einkommen von 10 000 fl und einem Existenzminimum von 500 fl zu erhebende Satz derselbe sein, der von einem Unverheirateten mit einem Einkommen von 5000 fl und einem Existenzminimum von 250 fl erhoben wird. Cohen Stuart gibt nun in einer scharfen Selbstkritik zu, daß der Nützlichkeitsgrad in der Wirklichkeit nicht nach dem unterstellten einfachen Gesetz sinken wird, und es ist seiner Ansicht nach unwahrscheinlich, daß die unterstellte Nützlichkeitskurve die der Wirklichkeit am nächsten kommende ist, mit Ausnahme ihres letzten Teils, der den Nützlichkeitsgrad sehr großer Einkommen kennzeichnet. Für diesen Teil glaubt er behaupten zu können, daß Wirklichkeit und unterstellte Kurve nahezu zusammenfallen.

Entsprechend dem Verlauf des Hyperbelastes, der sich immer mehr der X-Achse nähert, um sie im Unendlichen zu berühren, wird auch der Nützlichkeitsgrad der großen Einkommen dauernd sinken, und auch für den letzten Teil der Kurve muß deshalb dauernd progressiv besteuert werden. Solange Einkommensvermehrung noch Genuß stiftet und seine Verminderung noch Opfer verursacht, muß der Nützlichkeitsgrad, je größer das Einkommen wird, immer mehr nach dem Gesetz sinken, das die Hyperbel versinnbildet. Wenn alle persönlichen Bedürfnisse gedeckt sind, muß eine Vermehrung verschieden großer Einkommen um denselben verhältnismäßigen Teil ungefähr gleichen Genuß verschaffen.

Deshalb behauptet Cohen Stuart, daß der Nützlichkeitsgrad, wenn auch die Progression durch den Einfluß der Degressivität immer schwächer wird, unbedingt sinken muß und ungefähr umgekehrt proportional dem Einkommen wird. Dagegen wird es schwer fallen, anzugeben, wieviel die wirkliche Nützlichkeitskurve in ihrem ersten und mittleren Teil von der unterstellten abweichen wird. Um aber auch hier zu einem Ergebnis zu kommen, macht Cohen Stuart unter Berücksichtigung der größtmöglichsten Abweichungen zwei neue Unterstellungen. Er nimmt zwei Nützlichkeitskurven an, die so verlaufen, wie die tatsächliche Kurve der durchschnittlichen Nützlichkeit höchstwahrscheinlich n i c h t verlaufen wird. Die erste sinkt soviel stärker als die unterstellte Hyperbel, daß sie auch wahrscheinlich stärker sinkt als die tatsächliche Nützlichkeitskurve. Die zweite fällt soviel schwächer als die unterstellte

Hyperbel, daß sie auch wahrscheinlich schwächer sinkt als die wirkliche Nützlichkeitskurve, die aller Wahrscheinlichkeit nach zwischen diesen beiden neu eingeführten Linien liegen muß.

Wie im ersten Fall werden jetzt Prozentsatzreihen für diese beiden Kurven berechnet, und nun zeigt sich etwas Verblüffendes: Die drei Progressivskalen weichen nicht sehr wesentlich voneinander ab, wie die folgende Tabelle zeigt:

Einkommen in fl	Prozentsätze, die sich ergeben aus der		
	stärker fallenden Kurve	unterstellten Kurve	schwächer fallenden Kurve
500	0	0	0
1 000	1,04	1,38	1,75
2 000	2,30	2,73	3,13
5 000	4,50	4,50	4,50
10 000	6,58	5,82	5,29
20 000	9,11	7,11	5,92
50 000	10,33	7,80	8,27
100 000	11,19	10,05	10,06
200 000	12,01	11,30	11,82
500 000	13,08	12,90	14,09
1 000 000	13,88	14,10	15,76

Von einem Einkommen von 5000 fl werden in allen drei Fällen 4,5 % erhoben. Genußprozentsatz 2; Existenzminimum 500 fl.

Wenn also auch die tatsächliche durchschnittliche Nützlichkeitskurve schlingernd zwischen den Grenzkurven verläuft, so muß die tatsächliche Progressionsskala doch ungefähr zwischen den nach den Grenzlinien berechneten Progressionsreihen liegen; sie wird deshalb nur wenig von der aus der Hyperbel ermittelten Progressionsskala abweichen.

Nachdem Cohen Stuart so mit Hilfe der Mathematik die Prozentsatzreihe der Tabelle auf Seite 30 erhalten hat, zeigt er nun, daß sich aus ihr gewissermaßen eine einfache Faustregel ableiten läßt, die eine Benutzung der immerhin doch komplizierten Formel erübrigt. Es ergibt sich aus der Tabelle nämlich folgendes: Vervielfältigt man das Einkommen mit demselben Faktor, so ist der Unterschied zwischen den von diesen geometrisch wachsenden Einkommen zu erhebenden Prozentsätzen nahezu gleich, wird jedoch mit wachsendem Einkommen stets etwas kleiner. So ist z. B.:

Für 500 fl der Prozentsatz = 0
„ 1 000 fl „ = 1,38, Unterschied 1,38
„ 2 000 fl „ = 2,73, Unterschied 1,35
„ 4 000 fl „ = 4,07, Unterschied 1,34
„ 10 000 fl „ = 5,82
„ 20 000 fl „ = 7,11, Unterschied 1,29 usw.

Mithin lautet die Faustregel: Wenn das Einkommen geometrisch steigt, wächst der Prozentsatz nahezu arithmetisch. Das arithmetische Verhältnis ändert sich nur sehr langsam. Die Abweichung beträgt z. B. bei 1 000 000 fl erst 1%.

Fassen wir einmal kurz zusammen, so liegt das Essentielle der gesamten Ausführungen Cohen Stuarts in folgenden Sätzen:

Wenn der Grundsatz der Opfergleichheit so aufgefaßt wird, daß jeder einen verhältnismäßigen Teil seines Gesamtgenusses hingibt als Steuerbetrag, und dabei der Genuß aus den ersten Einkommensteilen nicht mitgerechnet wird; wenn ferner die Senkung des Nützlichkeitsgrades bei wachsendem Einkommen für große Einkommen sich dem unterstellten nähert, d. h. umgekehrt proportional dem Einkommen wird, für kleine und mittlere Einkommen innerhalb der angegebenen Grenzen liegt, dann kann das Postulat der Opfergleichheit nicht anders verwirklicht werden als durch eine progressive Besteuerung, die in ihren Sätzen nicht belangreich von der ermittelten Progressionsskala abweichen wird. Sie wird deshalb auch nicht wesentlich von jener Progression abweichen, die durch die Regel ausgedrückt wird: Arithmetisches Steigen des Prozentsatzes bei geometrischem Wachsen des Einkommens.

So sieht Cohen Stuart schließlich Ergebnisse von positivem Wert in der Widerlegung der oft als Progressionsgrundlage verkündeten These: Progression aus dem Sinken des Nützlichkeitsgrades bei wachsendem Einkommen; ferner in der durch mathematische Berechnung erzielten Zurückweisung der Behauptung, daß jedes stärkere Sinken der Nützlichkeitskurve eine stärkere Progression und jedes schwächere Sinken eine schwächere Progression zur Folge habe; und endlich in dem Resultat, daß auch bei sehr großer Unsicherheit über den tatsächlichen Verlauf der Nützlichkeitskurve doch auf eine in sehr engen Grenzen liegende Progression geschlossen werden kann.

II. Emil Sax.

Wie erwähnt, sucht Sax die Steuerprogression zu erklären durch die Eingliederung des Erkenntnisgegenstandes in eine Theorie der Staatswirtschaft und seine Bedingtheit durch diese Theorie darzulegen. Mit ihr verfolgt Sax das Ziel, die Gesetze zu untersuchen, denen die öffentliche Wirtschaft unterworfen ist, um durch die Anwendung der Erkenntnisse der Grenznutzenschule auch auf den Bereich der öffentlichen Wirtschaft ein organisches Verhältnis von Finanzwissenschaft und allgemeiner Volkswirtschaftslehre zu schaffen. Fürwahr ein großartiger Versuch. Mittelpunkt seiner

Theorie ist die ökonomische Steuerlehre. Und nur diese ist nach Sax in der Lage, eine schlüssige Begründung der Steuerprogression zu geben, und zwar ist es das Äquivalenzprinzip, das den Schlüssel zur Lösung des Problems gibt. Wie kommt Sax zur Aufstellung dieses Grundsatzes? Die Aufgabe der Lehre von der Steuer als Werterscheinung besteht darin, die Beschaffung der Mittel für die Befriedigung der reinen Kollektivbedürfnisse, der sog. „Kollektivbedürfnisse mit unausscheidbarem Einzelanteil" zu begründen. Im Staat, den Sax als den allgemeinsten Verband der zu einer Gesamtheit zusammengeschlossenen Individuen ansieht, sind es immer die Individuen, die als handelnde Personen auftreten. Ein grundsätzlicher Unterschied zwischen privater und öffentlicher Wirtschaft besteht deshalb nicht. Nur die Motivation des Handelns ist verschieden. Handelt der Einzelne für sich, so ist er individualistisch im Bereich der Privatwirtschaft tätig; handelt die Gesamtheit der Individuen, so ist das auf die Wirtschaft bezogen eine kollektivistische Tätigkeit im Sinne der Staatswirtschaft.

Jedoch nicht nur von der Wirtschaft her gesehen, sondern auch ganz allgemein gliedert Sax die menschlichen Beziehungen in individualistische und kollektivistische Motivationen. So bezeichnet „der Individualismus", nach Sax, „den Hang des Menschen, sein egoistisches, mutualistisches oder altruistisches Verhalten zu Mitmenschen als Ausfluß seiner Persönlichkeit und der selbstbestimmten Beziehungen zu anderen Personen zu gestalten; unter dem Kollektivismus ist die Einordnung der Menschen in größere stabile Gruppen zu verstehen, welche sich im Verhältnis zueinander wie zu Individuen egoistisch, mutualistisch oder altruistisch betätigen, sodaß der Einzelne nur als Mitglied der Gruppe und in Beziehung auf dieselbe in jenen Richtungen motiviert wird [11])." Individualismus und Kollektivismus sind mithin nichts anderes als verschieden geartete Äußerungen des egoistischen, mutualistischen und altruistischen Verhaltens der Menschen. Eine genaue Definition des Mutualismus, den Sax hier einführt, gibt er erst in einem viel später erschienenen Artikel, dort wird der Mutualismus bezeichnet als „ein durch die Notwendigkeit des Zusammenwirkens zur Erreichung des gemeinsamen Ziels geweckter Altruismus, gerichtet auf diese gegenseitige Unterstützung mit Ausschluß des Egoismus, soweit der Zweck es erfordert [12])."

Da nach Sax Privatwirtschaft und Staatswirtschaft grundsätzlich identisch sind, müssen auch die Grunderscheinungen der letzteren sich mit dem Handwerkszeug der subjektiven Wertlehre erklären lassen. Der Trennung in individualistische und kollektivi-

[11]) E. Sax: Grundlegung S. 18/19.
[12]) E. Sax: Wertungstheorie S. 214.

stische Zwecksetzungen entspricht deshalb die Zerlegung des Gesamtbedarfs der privaten und öffentlichen Wirtschaft in Individual- und Kollektivbedürfnisse. Beide Arten werden nach Sax von den Individuen nebeneinander empfunden. Und deshalb muß der Einzelne eine Rangordnung seiner gesamten Bedürfnisse, geordnet nach der Dringlichkeit, aufstellen können. Will der Staat nun als Inbegriff der Gesamtheit der Individuen Kollektivbedürfnisse befriedigen, dann muß er vor dem Entzug der hierzu notwendigen Güter aus dem Individualwertstand eine Kostenwertung vornehmen, die darin gipfelt, daß ein Gut nur für Kollektivzwecke beansprucht werden darf, wenn der Nutzzuwachs in der neuen Verwendung größer ist, als der Nutzentgang, der durch seinen Entzug beim Individuum entsteht; m. a. W. der Zweckwert, als Wert des Gutes in der neuen Verwendung, muß den Kostenwert immer übersteigen. Andererseits wird das Individuum nach Sax um so eher bereit sein, Teile seines Besitzstandes der Staatswirtschaft zu überlassen, je weniger dringlich die Bedürfnisse sind, die dann nicht mehr befriedigt werden können, wobei jedoch zu beachten ist, daß auch die egoistischen, mutualistischen und altruistischen Tendenzen in ihrem Verhältnis untereinander für die Bereitwilligkeit des Einzelnen eine Rolle spielen.

Es stehen sich somit, inhaltlich gleichend, die Wertung der Gesamtheit und die einzelnen Wertungen der Individuen gegenüber. Sax faßt diese beiden Wertungen unter der Bezeichnung „Gesamtwertung" zusammen. Neben den reinen Kollektivbedürfnissen gibt es natürlich noch eine Reihe anderer kollektiver Zwecksetzungen, die aber bei ausschließlicher Betrachtung der ökonomischen Steuerlehre außer acht gelassen werden können. Für die Ableitung seiner Steuerlehre beschränkt sich Sax auf eine Normalsteuer, die nicht mehr als die reinen Kollektivbedürfnisse befriedigen will, und die weder konfiskatorischen noch sozialpolitischen Einschlag hat.

Das Ausmaß der Bereitwilligkeit des Individuums, für einen gemeinsamen Zweck Güter hinzugeben und auf Bedürfnisbefriedigung zu verzichten, trotzdem der Nutzanteil aus der Zweckerreichung für den Einzelnen rechenmäßig nicht zu ermitteln ist, bezeichnet Sax als absolute Steuerhöhe. Und der durch den Kollektivismus geformte geistige Zusammenhang der Einzelnen soll es sein, der ihre Bereitwilligkeit entstehen läßt. Sax sagt: „Auf Grund dieser Motivation erfassen die Einzelnen als Verbandsmitglieder konkrete Zwecksetzungen in ihrer relativen Bedeutung für das Gemeinleben mit dem klaren Bewußtsein oder dem dunklen Gefühl, daß jeder gleichen Anteil daran hat, und fügen sich der Notwendigkeit, die zu ihrer Durchführung erforderlichen Güter Individuallebenszwecken zu entziehen, insoweit jenen Kollektivzwecken

höhere Wichtigkeit für alle zusammen und somit für jeden zuzuerkennen ist[13])."

Gibt die absolute Steuerhöhe Auskunft über das Ausmaß der Bereitwilligkeit des Individuums, so wird die endgültige Größe des Güterentzugs beim Einzelnen durch die relative Steuerhöhe festgestellt, die deshalb von Sax als „Kontrolle und Regulator" bezeichnet wird. Die verschiedenen Steuerbeträge der verschiedenen Individuen müssen zueinander in einem bestimmten Verhältnis stehen, sie müssen nach Sax dem Grundsatz der Äquivalenz entsprechen. Dadurch soll ausgedrückt werden, daß die verschiedenen Steuerbeträge sich so verhalten müssen, daß der beim Einzelnen durch die Steuerzahlung entstehende Nutzentgang für alle steuerzahlenden Individuen gleich groß ist. Das Verhältnis von relativer zu absoluter Steuerhöhe liegt darin, daß die Individuen ihre durch den kollektivistischen Zusammenhang bedingte Bereitwilligkeit zur Steuerzahlung nur dann in die Tat umsetzen, wenn die Gewißheit besteht, daß die auf die Einzelnen entfallenden Steueranteile Äquivalente sind. So hat Sax in klarer Erkenntnis der Unmöglichkeit, den Individualnutzen der reinen Kollektivbedürfnisse festzustellen, doch die Steuer als Werterscheinung erklärt und so versucht, die Erkenntnisse der Nutzwertlehre zu fruchtbarer Anwendung zu bringen.

Damit ist die Basis gezeigt, von der aus Sax seine Ansichten zum Problem der Steuerprogression entwickelt. Oberste Richtschnur der Steuerverteilung ist das Äquivalenzprinzip. Um Einwände abzuwehren, die sich gegen die praktische Durchführung dieses Grundsatzes richteten, da eine Wertgleichheit der Nutzgrößen wegen der allzu großen Verschiedenheit der subjektiven Wertungen niemals zu erreichen sei, hatte Sax schon darauf hingewiesen, daß aus dem Abhängigkeitsverhältnis des Nutzwertes der Geldeinheit zur Größe eines bestimmten Besitzstandes, den man doch objektiv feststellen könne, die Nutzwertgleichheit der Steuerbeträge annähernd zu ermitteln sei, indem von dem Besitzstand eines Individuums in gewissem Sinne auf seinen Bedürfnisstand geschlossen werden könne, daß also einem bestimmten Besitzstand ein bestimmter durchschnittlicher Bedürfnisstand entspreche[14]). Sax übersieht hierbei, daß der objektivierte Wertausdruck sich erst ergibt aus der Kombination der subjektiv empfundenen und objektiv nicht feststellbaren Bedürfnisintensität mit der objektiv feststellbaren Abhängigkeit nach der Richtung des Besitzstandes hin.

Auf diesen funktionalen Zusammenhang greift nun Sax zurück, um das Problem: Steuerprogression oder nicht, zu lösen.

[13]) E. Sax: Wertungstheorie S. 218.
[14]) Vgl. E. Sax: Wertungstheorie S. 224/225.

Ergibt ein Vergleich der Bewegung des subjektiven Werts der Gutseinheit zur Bewegung des individuellen Besitzstandes, daß zwischen beiden ein umgekehrt proportionales Verhältnis besteht, so wird nur eine proportionale Besteuerung die Äquivalenz der Nutzwertgrößen verwirklichen können. Sax führt hierfür folgendes Beispiel an[15]): Die zahllosen Individualeinkommen der verschiedensten Größe werden zur Vereinfachung in 10 Einkommensstufen von 1000 bis 10 000 mit je 1000 Unterschied eingeteilt. Der Wert der Gutseinheit, bei 1000 = 1 gesetzt, wird unter Voraussetzung des umgekehrt proportionalen Verhältnisses sich bei einem Einkommen von 2000 auf $^1/_2$, bei 3000 auf $^1/_3$, bei 4000 auf $^1/_4$ usw. stellen. Wird nun für ein Einkommen von 1000 der zu zahlende Steuerbetrag = 100 angenommen, dann sind, damit Wertgleichheit der entzogenen Nutzwerte für alle Einkommen entsteht, von diesen folgende Beträge zu erheben:

Vom Einkommen	2 000	200	$(200 \times {}^1/_2 = 100)$
„ „	3 000	300	$(300 \times {}^1/_3 = 100)$
„ „	4 000	400	$(400 \times {}^1/_4 = 100)$
„ „	10 000	1 000	$(1\,000 \times {}^1/_{10} = 100)$

Man sieht, der Nutzentgang bei allen Einkommen ist gleich, wenn von allen Einkommen derselbe Prozentsatz erhoben wird, d. h. wenn proportional besteuert wird. Diese einfache Relation zwischen dem Einkommen und dem Wert seiner Einheit besteht jedoch in Wirklichkeit nicht. Sax glaubt vielmehr durch die Untersuchung einer Reihe von Bedürfnisgruppen behaupten zu dürfen, daß die Abnahme der Bedürfnisintensität und damit das Sinken des Nutzwerts der Gutseinheit durch die Zunahme der zur Befriedigung dieser Bedürfnisse notwendigen Gütermenge nicht kompensiert werden kann, da der Nutzwert rascher sinkt im Verhältnis zur wachsenden Gütermenge. Deshalb kann nur durch eine progressive Besteuerung die Äquivalenz des Nutzentganges bei allen Einkommen erzielt werden. Sax untersucht Bedürfnisgruppen durchschnittlicher Intensität, zusammengestellt auf Grund von Beobachtungen.

Dabei ergeben sich folgende Zusammenfassungen:

1. Die Bedürfnisse des physischen Existenzminimums.
2. Die Bedürfnisse des kulturellen Existenzminimums.
   Die Intensität der ersten Gruppe ist so hoch, daß sie mit der der zweiten kaum zu vergleichen ist.
3. Die Bedürfnisse der klassenmäßigen Lebenshaltung. Ihr Intensitätsgrad ist niedriger als der der zweiten, aber viel höher, als der der vierten Gruppe.

[15]) E. Sax: Progressivsteuer S. 91.

4. Die Bedürfnisse des individuellen Gewohnheitsbedarfs eines bescheidenen Lebensgenusses.

5. Die Bedürfnisse eines verfeinerten Lebensgenusses.

Es lassen sich nach Sax noch weitere Gruppen aufstellen, aber die in ihnen enthaltenen Bedürfnisse sind nahezu von gleicher Dringlichkeit.

Wichtig ist ferner, daß die Zahl der Bedürfnisse mit abnehmender Dringlichkeit wächst; denn dies bedeutet, daß für die Befriedigung der weniger intensiven Bedürfnisse immer mehr Guteinheiten erforderlich sind. Aber trotzdem ist das Intensitätsverhältnis der verschiedenen Gruppen derart, daß die Dringlichkeitsabnahme nach Sax größer ist im Verhältnis zum Wachstum des individuellen Besitzstandes. Da die Größe der Abnahme der Bedürfnisintensität mit fortschreitender Bedürfnisbefriedigung von Gruppe zu Gruppe kleiner wird, erfolgt an einem gewissen Punkt eine Annäherung an die oben erläuterte umgekehrte Proportionalität. Ergebnis: Degressive Progression der Wertgrößen.

Da die Bedürfnisse nach Sax nur gruppenweise in durchschnittlicher Intensität zusammenzufassen sind, ergibt sich ferner, daß einigermaßen genaue Aussagen über den Verlauf der Progression nur für gewisse den Bedürfnisgruppen entsprechende Durchschnittseinkommen möglich sind. Wie die Progression innerhalb einer Gruppe dann verläuft, darüber sind keine Angaben möglich. Jede mit irgendwelchen Mitteln konstruierte, regelmäßige Progressionsskala lehnt Sax daher ab, da die Bedürfnisintensität viel zu sprunghaft sinke, um ein solches Vorgehen berechtigt erscheinen zu lassen. „Die Theorie kann nur lehren", sagt Sax, „diejenige Steuerprogression ist jeweils die wirtschaftlich richtige, bei welcher die verschiedenen Gruppen der Steuerträger erklären, ihre danach sich ergebenden Steuerleistungen seien äquivalent[16])." — Das ist aber eine m. E. unhaltbare Vorstellung; denn die Annahme, die Steuerpflichtigen würden eine derartige Erklärung abgeben, ist das Ergebnis einer zu weit von der Wirklichkeit abirrenden, lebensfremden Abstraktion. —

Um die Gestaltung der endgültigen Progressionsskala müssen sich nach Sax die steuerzahlenden Individuen selbst bemühen, indem sie dafür sorgen, daß ihre Wertvorstellungen von der Gesetzgebung berücksichtigt werden.

Eine Progression der Einkommensteuer darf nach Sax nur im Hinblick auf ihre Gliedeigenschaft als Stück des Steuersystems aufgestellt werden.

---

[16]) E. Sax: Progressivsteuer S. 94.

Da nicht die Theorie den genauen Verlauf der Progression bestimmt, sondern der Einfluß der Steuerträger maßgebend ist, kann auf die Gestaltung der Progressionsskala nach Sax auch der kollektive Egoismus oder Altruismus wirksam werden und den Einfluß des kollektiven Mutualismus schwächen.

Wo der Punkt liegt, an dem die Progression endet und in Proportionalität übergeht, entscheidet nach Sax ebenfalls nicht die Theorie, sondern die Meinung der Gesamtheit der Individuen.

Schließlich äußert sich Sax noch zur Frage der Steuerfreiheit des Existenzminimums. Neben dem sog. physischen Existenzminimum, das immer frei bleiben soll, steht das allgemeine soziale Existenzminimum, ein gewisser standard of life. Obwohl die mit ihm befriedigten Bedürfnisse noch von ziemlich starker Intensität sind, kann es doch Kollektivbedürfnisse geben, die dringlicher sein können. Da sie aber nicht zahlreich sind, wird eine sehr niedrige Besteuerung das Richtige sein, wenn nicht gar kollektiver Altruismus dieses Existenzminimum ganz frei läßt.

III. Carver — Edgeworth — Pigou.

Carvers[17]) Ausgangspunkt ist der Satz: Die Steuer ist gerecht, wenn sie das geringste Übel der geringsten Zahl verursacht. Die Übelstände der Besteuerung entspringen zwei Ursachen, dem direkten Opfer, das der Steuerpflichtige geduldig erträgt, und dem indirekten Opfer, das entsteht durch die Auswirkungen der Steuerauflage auf die Industrie und den Unternehmungsgeist durch die verringerte Kapitalbildung. Nach dem Nutzenprinzip muß die Steuerlast so verteilt werden, daß die Summe dieser beiden Übelstände möglichst gering wird. Um zu zeigen, daß beim direkten Opfer das Opferminimumprinzip durchgeführt werden muß, gibt Carver folgendes Beispiel: Wenn man annimmt, daß 1 Dollar für B, mit einem Einkommen von 4000 Dollar, halb so wertvoll ist, wie 1 Dollar für A, mit einem Einkommen von 2000 Dollar, dann würde durch eine proportionale Besteuerung Opfergleichheit erzielt werden. Wenn A 50 zahlt, müßte B 100 zahlen. Andererseits bedeutet aber nach dem Nutzwertprinzip der Verlust von 1 Dollar für B ein geringeres Opfer als für A. Zahlt also B einen Dollar mehr und A einen Dollar weniger, so wird das Gesamtopfer bei gleichem Steueraufkommen schon geringer werden als im Fall der proportionalen Besteuerung. Vergleicht man nun von Dollar zu Dollar die Opfer, so kommt man schließlich an einen Punkt, wo

[17]) T. N. Carver: The ethical basis of distribution.
T. N. Carver: The minimum sacrifice theory of taxation.
T. N. Carver: Essays in social justice.

ein Dollar für beide den gleichen subjektiven Wert hat. Bis zu diesem Punkt, an dem das Opferminimum erreicht ist, würde A nichts zu zahlen und B die ganze Steuer zu tragen haben. Auf die in einem Gemeinwesen zusammengefaßten Individuen angewandt, würde das Beispiel sich dann derart auswirken, daß der Besitzer des größten Einkommens so stark besteuert wird, bis der Grenznutzen seines Einkommens gleiches Niveau hat mit dem des nächst kleineren Einkommens. Diesen Ausgleich des Grenznutzenniveaus kann man dann soweit auf die folgenden Einkommensgrößen ausdehnen, bis die notwendigen Einnahmen erzielt sind.

Nicht Opfergleichheit, sondern Gleichheit des Grenzopfers sichert also die geringste totale Opfersumme.

Gleichheit des Grenzopfers bedeutet nach Carver als allgemeine Regel eine derartige Steuerverteilung, daß die von jedem eingezogene letzte Geldeinheit jedem dasselbe Opfer auferlegt. Nun wird aber die so begründete Theorie des Opferminimums nur durch eine sehr starke progressive Besteuerung möglich sein. Das wird ein Sinken der Kapitalbildung zur Folge haben, und niemand wird sich mehr bemühen, sein Einkommen über eine gewisse Summe hinaus zu vergrößern. Deshalb glaubt Carver, daß es in der Praxis durch Berücksichtigung auch des indirekten Opfers zu empfehlen ist, die Progression nicht so streng zu gestalten, daß die Steuerpflichtigen von der Einkommensvergrößerung abgehalten werden.

Carver empfiehlt aus diesem Grunde neben einer gemäßigten progressiven Einkommensteuer als Ausgleich eine starke Boden- und Erbschaftsbesteuerung, da hier das geringste indirekte Opfer entsteht.

Edgeworth[18]) vertritt grundsätzlich dieselben Ideen wie Carver. Auch für ihn ist das vom Steuerpflichtigen empfundene Opfer ein dominierender Faktor der Steuerverteilung, und auch er kommt zu der Forderung einer starken Progression, deren praktische Durchführbarkeit er jedoch ablehnt, da er die Folgen fürchtet.

Edgeworth berücksichtigt neben dem direkten und indirekten Opfer noch die durch den Steuerbetrag verursachte Bedürfnisbefriedigung für die Gesamtheit der Steuerzahler, die ein Maximum erreichen soll, während durch das Opferminimumprinzip das geringste Gesamtopfer für die Gesellschaft entsteht. Bestimmt wird diese durch die Anwendung des utilitaristischen Besteuerungsprinzips geforderte Gesamtwohlfahrtssumme durch die Bedingung der geringsten Gesamtschädlichkeit (minimum of disutility). Dieses Ziel

---

[18]) F. Y. Edgeworth: The pure theory of taxation.
F. Y. Edgeworth: The subjective element in the first principles of taxation.

muß verfolgt werden, um nach Edgeworth vom Standpunkt der reinen Theorie die beste Form der Steuerverteilung zu realisieren. „Minimum sacrifice, the direct emanation of pure utilitarism is the sovereign principle of taxation[19])."

In einem Diagramm zeigt Edgeworth in eleganter Form, wie die drei Kurven, die das Opferminimum, das absolut gleiche Opfer und das verhältnismäßige Opfer kennzeichnen, zueinander sich verhalten[20]). Jedoch gilt dies nur für den Fall, daß der Nutzen der Geldeinheit eines Einkommens in demselben Maße fällt, wie das betreffende Einkommen wächst. Die Voraussetzung dieser Annahme, die auch Bernoulli bekanntlich macht, nimmt den Ausführungen Edgeworths viel von ihrem Wert, da eine so konkrete Aussage, das Verhältnis von Grenznutzen und Einkommen sei umgekehrt proportional, m. E. nicht gemacht werden kann, da über den tatsächlichen Verlauf der Nutzenkurve konkrete Angaben nicht gemacht werden können.

Sowohl Carver als auch Edgeworth mußten ihre Theorie zum Teil preisgeben, sobald es sich um ihre praktische Durchsetzung handelte, da die theoretisch erforderliche Progression zu einer Gleichmachung der Vermögen geführt haben würde. Dagegen wendet sich P i g o u[21]), der nicht nur die gegenwärtigen, sondern auch die zukünftigen Opfer berücksichtigt, die sich aus der Besteuerung ergeben. Durch die Forderung, daß beide ein Minimum darstellen müssen, gibt aber Pigou keineswegs die Theorie des Opferminimums preis. Eine starke Besteuerung der großen Einkommen wird seiner Ansicht nach ein Zukunftsopfer für die arbeitenden Schichten bedeuten, da der Lohnanteil des Einzelnen sinken wird, wenn der Kapitalfonds durch eine starke Besteuerung wesentlich verkleinert wird. Diese zukünftigen Opfer können aber nur auf ein Minimum sinken, wenn die hohen Einkommen mäßig progressiv besteuert werden. Wie aber soll der Ausgleich für das nun kein Minimum mehr darstellende Gegenwartsopfer erzielt werden? Nur durch stärkere Heranziehung der mittleren Einkommensschichten ist es nach Pigou möglich, Gegenwarts- und Zukunftsopfer auf ein Minimum zu senken; denn eine stärkere Belastung der kleinen Einkommen würde weder das Gegenwartsopfer noch das Zukunftsopfer auf ein Minimum zurückführen.

Damit ist in kurzen Zügen die Theorie des Opferminimums gekennzeichnet.

---

[19]) F. Y. Edgeworth: Pure theory of taxation. S. 106.
[20]) F. Y. Edgeworth: Pure theory of taxation. S. 111/112.
[21]) A. C. Pigou: A study in public finance.

C. Das Problem der progressiven Besteuerung in der Auffassung der organischen Steuerlehre.

Während die bisher betrachteten, der Ableitung der Steuerprogression zugrunde liegenden Theorien mit Ausnahme der sozialpolitischen Theorie und der Kompensationstheorie überwiegend individualistischen Charakter zeigten, — d. h. die Belange des Einzelnen standen im Vordergrund, und auch die im Staat ihren Ausdruck findende Gesamtheit wurde nur als Summe der Einzelwesen betrachtet, — rückt die organische Auffassung von dieser Anschauung ab und setzt an ihre Stelle eine Betrachtungsweise, die ausgeht von den Belangen der Allgemeinheit. Diese werden in den Mittelpunkt gestellt, da ja dem Einzelnen zur Gesamtheit nur eine untergeordnete Rolle zukommt, da er als Glied der Gesamtheit ohne diese überhaupt nicht existenzfähig ist. Diese Abhängigkeit erlaubt eine Entfaltung seiner Fähigkeiten nur als organisches Glied des Ganzen. Für den Bereich der Staatswirtschaft nun sucht die organische Steuerlehre diesen organischen Tendenzen Geltung zu verschaffen. Ihre Grundlage ist die organische Staatsauffassung; und die Bahnbereiter der organischen Steuerlehre waren u. a. L. v. Stein, A. Schäffle und A. Wagner. Während nach individualistischem Denken der Staat nur die Summe der unabhängig nebeneinander stehenden, selbständig handelnden Individuen ist und die staatliche Willensbildung nur eine Resultante des Wollens der Einzelnen darstellt, ist nach organischer Vorstellung der Staat ein reales und selbständiges Subjekt. Zwar umfaßt das Staatsgebiet eine Masse von Einzelwesen; aber diese Vielheit ist durch die Schicksals- und Interessengemeinschaft zu einer Einheit verbunden. Der Staat ist ein Organismus, in dem die Glieder zum Ganzen in einem sinnvollen Gegenseitigkeitsverhältnis stehen, voneinander abhängig sind und sich gegenseitig bedingen, ähnlich dem Verhältnis des leib-seelischen Organismus zu seinen Gliedern und der Glieder zu ihm. Das Ganze ist nichts ohne die Glieder und die Glieder sind nichts ohne ihre organische Einordnung in das Ganze. Dieser Vergleich ist natürlich nur bedingt richtig; denn die Glieder des Staates sind im Gegensatz zu den Gliedern des menschlichen Organismus mit Vernunft und freier Willensbildung versehene Ein-

zelwesen, die organisch im Staat zur Volksgemeinschaft verbunden werden. Nur durch die Verbindung und gegenseitige Ergänzung ihrer natürlichen Anlagen ist eine möglichst weitgehende Befriedigung ihrer materiellen und immateriellen Bedürfnisse gesichert. Wie der biologische Organismus sich fortdauernd durch Zellneubildung regeneriert und trotzdem als Organismus bestehen bleibt, so ist auch der Staat in seinem Wesen als Organismus vom Werden und Vergehen seiner Einzelwesen grundsätzlich unabhängig. Wie schließlich die Seele dem physischen Organismus Leben verleiht, so könnte man für den Staat damit die Staatsgewalt vergleichen, die leitend, ordnend und einigend wirkt. Als Organismus, als Volksgemeinschaft, kann der Staat nur den Zweck haben, das Wohl aller seiner Glieder möglichst weit zu verwirklichen. Er muß dem Gemeinwohl dienen. Während das individualistische Denken dem Staat im wesentlichen nur Schutzfunktionen konzedierte, geht die organische Auffassung viel weiter. Die Interessen der Einzelnen haben sich den Belangen der Allgemeinheit unterzuordnen, da ihre Vertretung und Durchsetzung primärer Staatszweck ist. Gemeinwohl geht vor Sonderwohl. Um als Organismus die ihm gestellten Aufgaben erfüllen zu können, bedarf der Staat materieller Hilfsmittel, die er seinen Gliedern entziehen muß, um im Dienst des Gemeinwohls tätig werden zu können, da er als Organismus einen berechtigten Anspruch auf diesen Mittelentzug hat; denn nur durch die Glieder wird sein Bestand gewährleistet. Auf der anderen Seite aber sind die Glieder aus dem Gegenseitigkeitsverhältnis der Einzelnen zum staatlichen Organismus heraus verpflichtet, sich den Entzug von Mitteln zur Erfüllung der notwendigen Organismustätigkeit gefallen zu lassen. Soweit diese sittliche Pflicht zur Abgabe materieller Güter sich in Form der Steuererhebung äußert, ist sie Gegenstand der organischen Steuerlehre. Die Steuer wird nach ihr als unbedingte sittliche Verpflichtung begründet und gerechtfertigt. Man sieht, die Steuer ist im organischen Denken mehr als eine rein wirtschaftliche Angelegenheit. Wie die Steuerzahlung sich in der Gliedwirtschaft auswirkt, ist eine Frage von durchaus sekundärer Natur, sobald einmal die soziologische Bedingtheit der Steuer erkannt ist. Nur sie kann deshalb als wahrer Rechtfertigungsgrund der Steuer gelten. Wie wird nun aus der organischen Steuerlehre die Forderung der Steuerprogression begründet und abgeleitet?

Aus dem Organismuscharakter des Staates folgt unmittelbar, daß die für die Deckung der Staatsaufgaben zur Förderung des Gemeinwohls durch den Mittelentzug entstandene Gesamtlast möglichst gerecht auf die Glieder, d. h. die Steuerpflichtigen, verteilt werden muß. Die Steuergerechtigkeit gibt also das Ausmaß an, in

dem der Einzelne seiner Steuerpflicht nachzukommen hat. Zu beachten ist aber immer die im Vordergrund stehende Forderung, ein Maximum an Wohlfahrt für die Gesamtheit zu erzielen. Eine gesellschaftlich gerechte Steuerverteilung im organischen Sinn ist dann vorgenommen, wenn die Steuerlast so auf die einzelnen Glieder verteilt wird, daß jedem das seiner Leistungsfähigkeit entsprechende Nutzenopfer auferlegt wird.

Inwieweit von hier aus eine ökonomische Progressionsbegründung möglich ist, wird im letzten Abschnitt der Arbeit näher ausgeführt werden.

Quelle des Steueraufkommens ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit unter Freilassung des Existenzminimums. Damit ist die untere und obere Grenze der Progression angegeben.

Die ökonomische Begründung der Steuergerechtigkeit ist gewissermaßen jedoch nur die technische Seite, das Mittel der Anwendung des obersten Steuerverteilungsprinzips der organischen Steuerlehre, nämlich der ethischen Rechtfertigung der Steuerprogression durch das Heranziehen des sozialpolitischen und kompensatorischen Elements, zweier Sachverhalte, die wir oben in anderem Zusammenhang bereits kennen lernten. Von dem ethischen Standpunkt aus ist die Steuerverteilung gerecht, einerseits wenn die höheren Einkommensschichten wegen ihrer größeren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit relativ stärker besteuert werden als die niederen Einkommen, und wenn andererseits die durch das Bestehen von Verbrauchssteuern stärkere Belastung der unteren Einkommen ausgeglichen wird durch Progressivität der direkten Steuern. Die Progression muß degressiv sein, weil die Kapitalbildungsfunktion der hohen Einkommen in ihrem Wert für die Belange der Gesamtheit nicht zu stark herabgesetzt werden darf.

D. Die Bedeutung der nutzwerttheoretischen Begründungen der Forderung der Steuerprogression für die Steuerverteilungsnormen der organischen Steuerlehre.

Der Analyse muß nun die Synthese folgen, die zeigt, ob und inwieweit eine Verwertung der Erkenntnisse derer, die von nutzwerttheoretischer Grundlage aus das Problem der Steuerprogression zu erforschen suchten, möglich und wünschenswert ist.

I. Die Untauglichkeit des Saxschen Äquivalenzprinzips und des Grundsatzes vom Opferminimum in dieser Beziehung.

Der Bedeutung der nutzwerttheoretischen Progressionsbegründungen nachzugehen, bedingt volle Klarheit über die Art des Beschaffenseins einer Theorie, deren Ergebnisse dem organischen Denken annehmbar und relevant erscheinen können. Grundvoraussetzung hierfür ist eine möglichst weitgehende Wirklichkeitsnähe der theoretischen Deduktionen. Lebens f r e m d e Konstruktionen dagegen, auf apriorischen Prämissen erbaut, sind bedeutungslos und untauglich als Denkgegenstände einer anschaulichen Theorie, die in ihren induktiv gewonnenen Voraussetzungen mit dem wirklichen Geschehen eng verhaftet ist. Damit soll jedoch keineswegs gesagt sein, daß eine derartige Theorie die deduktive Methode grundsätzlich ablehnt; nein, sie weist ihr nur die ihr zukommende sekundäre Stellung an. Sekundär deshalb, weil die Beobachtung des wirklichen Verlaufs der Dinge das primäre ist, aus der Gleichartigkeiten, die sich dabei ergeben, sich erst dann zu induktiv gefundenen Allgemeingültigkeiten formen, wenn sie in großer Häufigkeit vorfindbar sind. Deduktive Ableitungen sind erst von so gesicherten Voraussetzungen aus möglich; dann aber durchaus mit der Methode der realistischen Theorie vereinbar. Eine Steuerlehre, als Teil einer Finanzwirtschaftstheorie, muß realistisch sein. Eine Theorie, die rein abstrakt-isolierend-deduktiv vorgeht, kann als einwandfreie Theorie schlechthin zu bezeichnen sein, solange ihre Ableitungen logisch einwandfrei sind; praktische Bedeutung wird

sie aber nur erlangen können, wenn ihr Vorgehen sie nicht zu lebensfremden Ergebnissen führt. Eine rein abstrakt-isolierend-deduktiv vorgehende Theorie kann durchaus praktisch wertvoll sein, wenn sie nur richtig abstrahiert, isoliert und deduziert und nicht unmittelbar auf die Wirklichkeit angewandt wird. Man muß eben genau zwischen lebensferner und lebensfremder Theorie unterscheiden.

Diese Ausführungen waren notwendig, um die Ablehnung des Äquivalenz- und Opferminimumprinzips grundsätzlich verständlich zu machen.

„Nicht unter idealisierenden Annahmen will Sax seine theoretischen Sätze aufstellen; diese sollen vielmehr auf Grund der allseitigen Analyse des menschlichen Handelns mit Hilfe von Individualismus, Kollektivismus und den drei zugehörigen Formen des Verhaltens die Wirklichkeit der gesamten Wirtschaft in großen Zügen umschreiben[1])." Würde dies zutreffen, dann wäre die Wertungstheorie der Steuer eine realistische Lehre. Aber es entstehen schon große Bedenken, wenn man die Voraussetzungen, die Sax macht, daraufhin untersucht.

Seine Prämisse der Staatswirtschaft, die er in ihrem Wesen mit dem der Privatwirtschaft identifiziert und deshalb denselben Gesetzen unterworfen sieht wie diese, ist bestimmt eine „idealisierende Annahme" und keine der Wirklichkeit entsprechende Voraussetzung. Eine gewisse Artgleichheit beider Wirtschaftsformen ist höchstens zu sehen im Vorhandensein einer einheitlichen Leitung und in der Anwendung des wirtschaftlichen Prinzips, der Einhaltung des richtigen Verhältnisses von Bedarf und Deckung im Hinblick auf die Beschränktheit der Mittel, wie Sax dies auch meint. Jedoch schon die Form der Mittelbeschaffung ist stark artverschieden. Nur die Staatswirtschaft verfügt über die Möglichkeit, zwangsweise die Mittel zur Befriedigung von Kollektivbedürfnissen zu beschaffen.

Die Prämisse der Gleichsetzung von Staatswirtschaft und Privatwirtschaft bedingt ferner in der Auffassung von Sax eine Gleichartigkeit der Bedürfnisse, deren Befriedigung beide Formen wirtschaftlichen Handelns dienen. Hiergegen ist einzuwenden, daß freilich beim Individualbedürfnis eine Wertung erfolgen kann, da der Einzelne nur Wertvorstellungen zu berücksichtigen hat, die Bedürfnisse betreffen, deren Befriedigung ihm einen Nutzzuwachs und deren Nichtbefriedigung ihm einen Nutzentgang stiften würde; aber „ist es nicht verfehlt, sich die Individuen den unteilbaren Staatsleistungen gegenüber als wertend vorzustellen, wobei die Vorstellung mitschwingt, als ob sie solche Güter auch zurückzu-

[1]) E. v. Beckerath: Ein Nachruf auf E. Sax S. 347.

weisen vermöchten? Der Staat mit seinen historisch überkommenen Zwecken ist Schicksal für den Einzelnen und zwingt ihm seine Vorteile und den Anteil an ihrer Deckung auf, gleichgültig wie er sich dazu verhält[2]),“ sagt v. Beckerath. Ihm ist zuzustimmen, denn der Nutzzuwachs aus einem Kollektivbedürfnis, z. B. dem der persönlichen Sicherheit, kann vom Einzelnen nie so empfunden werden wie der Nutzzuwachs aus einem Individualbedürfnis, da die Kollektivbedürfnisse in den allermeisten Fällen gar nicht als Bedürfnisse, die nach Deckung schreien, empfunden werden. Damit ist aber auch die Behauptung von Sax hinfällig, der Einzelne werde durch eine ökonomische Motivierung veranlaßt, zur Kostendeckung der Kollektivbedürfnisse beizutragen. Für das Wesen der öffentlichen Wirtschaft als Wirtschaft ist es ferner von ganz untergeordneter Bedeutung, ob auch die Steuerzahler ihrerseits die von Sax unterstellten Wertungen vornehmen. Wenn auch eine gewisse formale Ähnlichkeit zwischen Staatswirtschaft und Privatwirtschaft nicht geleugnet werden soll, so tritt die Artverschiedenheit beider Wirtschaftsformen klar hervor.

Auch der Mutualismus, das mutualistische Verhalten, eingeführt als Motivierung der Bereitschaft der Einzelnen zur Steuerzahlung, macht die Wertungstheorie der Steuer nicht wirklichkeitsnäher; denn diese Kraft ist zwar theoretisch vorstellbar, doch dürfte ihr Maß in seiner konkreten Wirksamkeit nicht genau festzustellen sein. Das Verhalten eines Menschen kann egoistisch oder altruistisch sein. Warum soll gerade eine Mischung beider Wesensformen besonders geeignet sein, als Ursache der Bereitwilligkeit zur Steuerzahlung zu dienen? Übrigens gibt Sax ja selbst zu, das mutualistische Bewußtsein sei längst nicht immer vorhanden und müsse durch zwangsweisen Güterentzug ersetzt werden[3]). Andererseits zeigt Sax durch die Berücksichtigung altruistischer Tendenzen, daß er sich der soziologisch-organischen Bedingtheit der staatswirtschaftlichen Erscheinungen bewußt war. Dagegen ist seine Auffassung des Staatsverbandes als Summe selbständiger Individuen, deren Wertvorstellungen als Kostenwertung der Einzelnen und als Kostenwertung der Gesamtheit über das Befriedigungsmaß der Kollektivbedürfnisse entscheiden, wenn auch in Verbindung mit mutualistischem Verhalten, immer noch teilweise individualistisch.

Diese Feststellung zeigt deutlich den Riß, der durch das Saxsche System geht.

Mit der Ablehnung der Einreihungsmöglichkeit der Kollektivbedürfnisse in die Bedürfnisskalen der Individualwertstände der Einzelnen ist sowohl der Saxschen Begründung der absoluten wie

[2]) E. v. Beckerath: Formen moderner Finanztheorie S. 14.
[3]) Vgl. E. Sax: Wertungstheorie S. 226.

der relativen Steuerhöhe der Boden entzogen. Weder die Gesamtwertung noch das Äquivalenzprinzip in der Saxschen Ausgestaltung sind zu verwirklichen.

Daß die Progressionsbegründung von Sax nun noch von Bedeutung für eine realistische Theorie sein könnte, ist nicht anzunehmen, nachdem ihre Grundlagen einer realistischen Schau nicht zugänglich gewesen sind. Wie wir oben sahen, zieht Sax zur Begründung der Forderung der Steuerprogression einen Funktionalzusammenhang zwischen dem Nutzwert der Einheit eines Gutes und der Größe des Einzeleinkommens heran. Nur wenn in dieser Funktion der Nutzwert schneller sinkt, als das Einkommen wächst, wird nach Sax das Äquivalenzprinzip verwirklicht. Abgesehen davon, ob beim Bestehen dieser bestimmten funktionalen Abhängigkeit eine progressive Besteuerung die daraus notwendig sich ergebende Folgerung sein würde, — weiter unten wird darauf noch näher eingegangen werden, — ist festzustellen, daß die Beweisführung, die Sax anstellt, um das Bestehen dieser funktionalen Beziehung zu zeigen, unzulänglich ist. Anzuerkennen ist nur, daß eine Relation zwischen Nutzwert und Einkommen besteht, daß der Nutzwert bei wachsendem Einkommen abnimmt; denn mit wachsendem Gütervorrat sinkt der Grenznutzen der Vorratseinheit. Ob aber ein bestimmtes Verhältnis besteht, ob der Grenznutzen langsamer, umgekehrt proportional oder schneller sinkt, als das Einkommen wächst; das ist ein Problem, dessen Lösung an der unendlich vielfältigen Ausdrucksmöglichkeit der menschlichen Psyche scheitern muß. Die subjektive Verschiedenheit der Nutzenkurven der Individuen ist zu groß, um auf Grund einer wenn auch noch so breit angelegten Tatsachenforschung wirklich allgemeingültige Ergebnisse zu erzielen, die einer realistischen Anschauung adäquat wären. Die Abstraktion, die Sax durch die Aufstellung der Bedürfnisgruppen und die daraus sich ergebende Behauptung des Funktionalzusammenhanges macht, ist eine willkürliche Annahme, ausgenommen die Abtrennung der ersten Gruppe, und der aus dieser Bedürfnisgruppierung resultierende Verlauf der Progression ist eine heuristische Konstruktion. Die Anwendung von Ergebnissen der Nutzwertlehre, wie Sax sie macht, geht zu weit und sucht Dinge zu beweisen, die sich nicht beweisen lassen.

Um die Wirklichkeitswidrigkeit des Grundsatzes vom Opferminimum nachzuweisen, ist kein so großer Aufwand nötig.

Wohin seine Anwendung in der Praxis führen würde, geht eindeutig aus Edgeworths Worten hervor, wenn er sagt: „The solution of the problem is that the higher incomes should be cut down to a certain level . . . that the richer should be taxed for the benefit of the poorer up to the point at which complete equality of

fortune is attained. The acme of socialism is thus for a moment sighted[4])."

Aber gegen das Prinzip ist ferner grundsätzlich dasselbe anzuführen, was gegen die Progressionsbegründung von Sax geltend gemacht wurde, daß nämlich die subjektiv verschiedenen Wertungen der Individuen sich nicht genau gegeneinander abwägen lassen. Weder die subjektive Wertgleichheit der Opfer, wie Sax sie fordert, ist zu erreichen, noch die Gleichheit des Grenzopfers, welche die geringste totale Opfersumme sichert. Es sei versucht, an Hand eines Zahlenbeispiels dies noch klarer herauszustellen. Wir nehmen an: 4 Einkommensträger bilden die Steuerquelle eines öffentlichen Verbandes, dessen Bedarf an Befriedigungsmitteln für Kollektivbedürfnisse gleich 8000 RM sei. Angenommen:

Einkommen des	A =	5 000 ℳ,	Grenzn. der Einh.	1.—	= 1
„ „	B =	10 000 ℳ,	„ „ „	1.—	= 0,9
„ „	C =	15 000 ℳ,	„ „ „	1.—	= 0,8
„ „	D =	20 000 ℳ,	„ „ „	1.—	= 0,7

Nach dem Grundsatz vom Opferminimum müßte nun D den gesamten Finanzbedarf von 8000 RM aus seinem Einkommen bestreiten; denn nur so würde das geringste Opfer, der geringste Nutzausfall für die Gesamtheit erzielt werden. Würde z. B. außer D auch A und B mit einem Steuerbetrag von nur 1 RM zur Dekkung des Finanzbedarfs herangezogen, so würde doch schon das Gleichgewicht gestört, und das geringste Opfer nicht mehr verwirklicht werden; denn der Nutzentgang bei A und B beträgt $1 + 0{,}9 = 1{,}9$, der Nutzgewinn für D, der jetzt 2 RM weniger zahlen würde, beträgt aber nur $2 \times 0{,}7 = 1{,}4$. Neben der Ableitung des Opferminimumprinzips zeigt aber das Beispiel ferner ganz deutlich, wie unauflöslich die Deduktion des Opferminimums an das Bestehen der Voraussetzung geknüpft ist, daß nur eine objektive Meßbarkeit subjektiver Wertvorstellungen eine praktische Anwendung des Prinzips möglich macht. Und das ist eben eine Annahme, die mit den Verhältnissen der Wirklichkeit in starkem Widerspruch steht.

Deshalb glaube ich, daß man sich dem anschließen kann, was Seligman sagt: „The minimum-sacrifice theory . . . possesses the . . . disadvantage of being less applicable to the problems of actual life. Hence neither in the version of Prof. Edgeworth nor in that of Prof. Carver does the doctrine of minimum-sacrifice afford us any real help or constitute any improvement upon the doctrine of equal sacrifice[5])." Dasselbe gilt auch für die von Pigou zur

[4]) F. Y. Edgeworth: Pure theory of taxation. S. 103, 104.
[5]) E. R. A. Seligman: a. a. O. S. 286, 289.

Ehrenrettung des Prinzips versuchten Verbesserungen; denn auch er verzichtet ja auf den werttheoretischen Grundcharakter des Opferminimumprinzips nicht und nimmt wie Carver und Edgeworth eine Meßbarkeit der Nutzwertgrößen an.

II. Die teilweise Eignung des Grundsatzes der Opferproportionalität und der daraus resultierenden Forderung der Steuerprogression in der Fassung C. Stuarts.

1. Kritische Untersuchung seiner Grundlagen.

a) Das verhältnismäßige Opfer und die Freilassung des Existenzminimums.

Bedeutend wirklichkeitsnäher sind die Ausführungen Cohen Stuarts. Seine Definitionen der steuerlichen Leistungsfähigkeit, der Opfergleichheit und seine Begründung der Sonderstellung des Existenzminimums sind durchaus haltbar. Gegen den ersten Begriff und gegen die Freilassung des Existenzminimums sind wesentliche Einwände auch nicht erhoben worden. Von der Theorie aus hat man nicht versucht, eine Besteuerung des Existenzminimums zu begründen, wohl sind einige praktische Bedenken geltend gemacht worden, die aber leicht widerlegt werden können. So hat man z. B. behauptet, daß die Freilassung der kleinsten Einkommen, die einen beträchtlichen Anteil des Volkseinkommens bilden, eine Bevorzugung darstelle, die sich durch die notwendige stärkere Belastung der größeren Einkommen als Hemmschuh der Kapitalbildung auswirke. Wenn man als Mindestforderung die Sicherung der Existenz aller Mitglieder einer Volksgemeinschaft aufstellt, dann ist dieser Einwand damit bereits widerlegt. Und die Behauptung, daß durch die Befreiung des Existenzminimums das Individuum über den Staat gestellt werde, dem so in seiner Befugnis, die Bedürfnisbefriedigung seiner Bürger anzutasten, eine Grenze gezogen sei, widerlegt Cohen Stuart höchst antiindividualistisch durch die Tatsache, daß der Staat selbstverständlich diese Grenze, wenn es im Interesse seines Fortbestehens, d. h. in Wahrung der Belange der Gesamtheit notwendig ist, überschreiten kann. Die Intensität der lebensnotwendigen Bedürfnisse, die durch die ersten Einkommensteile befriedigt werden, kann nach Cohen Stuart nicht mit der Intensität anderer Bedürfnisse verglichen werden, die mit den das Existenzminimum übersteigenden Einkommensteilen befriedigt werden. Sie ist also unmeßbar, eine Auffassung übrigens, die Sax, wie wir sahen, teilt. Cohen Stuarts Annahme jedoch, der Wert des

Lebens sei nicht unendlich groß, da es Leute gebe, die für eine für sie nicht lebensnotwendige Belohnung bereit seien, ihr Leben zu wagen, ist m. E. eine aus relativ wenigen Fällen gefolgerte zu weitgehende Verallgemeinerung. Die Fälle, in denen der Wert des Lebens für unendlich hoch gehalten wird, sind bei weitem häufiger.

Kann man nun den Begriff der Leistungsfähigkeit und die Freilassung des Existenzminimums in der Fassung Cohen Stuarts ohne Bedenken als wirklichkeitsnahe Ausgangspunkte einer Theorie ansprechen, so ist für das Prinzip der Opferproportionalität eine nähere Untersuchung notwendig, da es zu Kontroversen Anlaß gegeben hat.

Während Wicksell[6]) sich darauf beschränkt, ein ernstes Bedenken darin zu sehen, daß die Summe des gesamten Lebensgenusses überhaupt keine meßbare Größe sei, versucht Lindahl einen logischen Fehler des Opferproportionalitätsprinzips nachzuweisen und so vor allem den Ausführungen Cohen Stuarts jede praktische Bedeutung abzusprechen, da die Prämissen grundfalsch seien. „An diesem Prinzip ist nichts Greifbares", sagt er, „da die totale Genußsumme eines Individuums sich jeder ziffermäßigen Berechnung entzieht, muß das auch von jeder Quote derselben gelten. . . . Die totale Genußsumme eines Steuerträgers wirkt zwar auf die Fühlbarkeit des Verlustes einer gegebenen Steuersumme ein, aber nur dadurch, daß sie die Größe des aufgeopferten Genusses beeinflußt. Daß die größere Gesamtbefriedigung der reicheren Bürger ihre Leistungsfähigkeit erhöht, ist also schon genügend berücksichtigt, wenn ihnen so hohe Steuern auferlegt werden, daß sie eine gleiche Genußsumme wie die ärmeren entbehren müssen. Der Gesamtbefriedigung einen besonderen Einfluß auf den Verlust einer gewissen Genußgröße zuzuschreiben, d. h. das Sinken des Grenznutzens bei steigendem Einkommen ein zweites Mal in Rechnung stellen. Der Theorie der verhältnismäßigen Opfer liegt deshalb eine fatale Doppelrechnung zugrunde[7])."

Daß der Gesamtnutzen eines Einkommens im einzelnen Fall nicht objektiv feststellbar ist, da es sich um eine subjektiv bedingte Größe handelt, ist unbestritten; aber das schließt doch nicht aus, daß man durch Vergleich verschiedener Einkommen und sorgfältige Beobachtung sich eine ungefähre Vorstellung von der Gesamtgenußsumme eines Einkommens nach Abzug des Existenzminimums machen kann. Jedenfalls wird man sagen können, der Gesamtnutzen dieses Einkommens ist größer oder kleiner als der eines anderen, und der durch die Steuersumme entstandene Nutzentgang ist in seiner Fühlbarkeit abhängig von der Größe des zur

[6]) K. Wicksell: Finanzth. Unters. S. 163.
[7]) E. Lindahl: a. a. O. S. 202, 201.

Verfügung stehenden Gesamtnutzens, was Lindahl ja auch zugibt. Aber wenn er einerseits dem Gesamtgenuß Einfluß einräumt auf die Größe des entstehenden Opfers und andererseits fordert, der Reiche müsse die gleiche Genußsumme entbehren wie der Ärmere, dann kann diese Opfergleichheit doch nur durch den Entzug eines prozentualen Anteils der verschiedenen Gesamtnutzen verwirklicht werden. Von einer Doppelrechnung kann deshalb doch keine Rede sein; denn was Lindahl als gleiches Opfer fordert, ist nichts anderes als ein relatives Opfer. Unsere Auffassung stimmt übrigens auch mit dem überein, was Sax und Seligman sagen. Beide identifizieren Opfergleichheit mit Opferproportionalität. Sax sagt: „Nicht absolut gleiche Opfer, sondern relativ gleiche Opfer sind fortan verstanden, wenn man die Opfergleichheit im Munde führt[8])." Und Seligman führt folgendes aus: „Equal sacrifice would then denote the sacrifice of an absolutely equal amount of utility, proportional sacrifice would denote that of an equal proportion of utility. The distinction is, however, of no practical importance, because the demand for absolutely equal sacrifice in the formal mathematical sense has never, so far as I know, been advanced by any one. Equality in the ordinary sense of the term just as frequently implies relative equality as absolute equality . . . Equal sacrifice is merely a rough way of expressing the idea of proportional sacrifice[9])."

b) Sinkender Verlauf der Nutzenkurve und Forderung der Progressivität.

Eine weitere Grundlage der theoretischen Ableitungen Cohen Stuarts ist der Satz: Sinkender Nutzen der Geldeinheit bei wachsendem Einkommen. Ist diese Aussage wirklich so axiomatisch, wie Cohen Stuart dies annimmt? Man kann wohl sagen, daß der Satz in dieser Fassung Allgemeingültigkeit beanspruchen darf. Es ist außerordentlich beachtenswert und bezeichnend für die Wirklichkeitsverbundenheit des Verfassers, daß Cohen Stuart nur diese ganz allgemeine Fassung gelten läßt und nicht etwa wie Sax ein rascheres Sinken des Nutzwertes zugrunde legt. Er beschränkt sich darauf, den sinkenden Verlauf der Nutzenkurve festzustellen. Und da alle Individualnutzenkurven eine mehr oder weniger sinkende Tendenz haben, ist nicht einzusehen, weshalb eine durchschnittliche Nützlichkeitskurve nicht sinken sollte. Diese allgemeine Aussage kann unbedenklich gemacht werden.

Einen interessanten Einwand gegen die These vom sinkenden Nutzen der Geldeinheit bei wachsendem Einkommen bringt De

[8]) E. Sax: Progressivsteuer. S. 55.
[9]) E. R. A. Seligman: a. a. O. S. 215/214.

Viti de Marco[10]). Er leugnet das Axiomatische dieses Satzes, soweit es sich nicht um ererbtes, sondern um erzeugtes Einkommen handelt. Für diese Einkommensart ist nach ihm nicht nur die Bewertung des Nutzens jeder weiteren Einkommenseinheit, sondern auch das Opfer zu berücksichtigen, das die Erzeugung dieser Einheit dem Einkommensbezieher verursacht. Nutzzuwachs und entstandenes Opfer sind zu vergleichen. „Jede neue auf die Hervorbringung einer neuen Einkommensdosis gerichtete Dosis Anstrengung bedeutet für den Erzeuger ein steigendes subjektives Opfer, während jede weitere Verbrauchsdosis für ihn einen abnehmenden Genuß darstellt." Die Annahme des Ausgleichs des sinkenden Nutzwertes durch die Erzeugungsopfer, die De Viti hier macht, ist m. E. jedoch sehr willkürlich. Ganz abgesehen davon, daß De Viti, wie alle Anhänger des disutility-Prinzips, übersehen hat, daß eine Anstrengung zur Einkommenserzielung doch erst von einer gewissen Ermüdungsgrenze an einsetzt, bis zu der die Arbeit „in freudiger Lust des Schaffens" (Wieser) verrichtet wird.

Wie der Nutzwert bei wachsendem Einkommen sinkt, wissen wir nicht; es ist deshalb mit derselben Berechtigung die Behauptung aufzustellen, daß der Nutzwert rascher sinkt als die Opfer steigen. Übrigens lehnt De Viti selbst eine Meßbarkeit der Nutzwertgrößen grundsätzlich ab.

Jedenfalls kann die vorsichtige Aussage Cohen Stuarts unbedenklich von uns vertreten werden.

Sein Verdienst ist es nun, den schlüssigen und unwiderleglichen Beweis dafür geliefert zu haben, daß der als Axiom von ihm bezeichnete Satz niemals die alleinige Grundlage für eine Ableitung der Steuerprogression sein kann. Die Aussagen, die unbedenklich über jenen Satz gemacht werden können, reichen dazu nicht aus. Ferner zeigen die von Cohen Stuart entwickelten drei Progressionsskalen, daß weder unterproportionales, umgekehrt proportionales, noch überproportionales Sinken des Nutzwertes der Einheit bei wachsendem Einkommen den Einfluß auf die Gestaltung der Progressionsskala hat, den man ihm oft beilegte. Klar und deutlich zeigen seine Ausführungen, daß der Verlauf der Nutzenkurve gar nicht die dominierende Rolle spielt, die man ihm zuweisen möchte.

2. Untersuchung seiner Ergebnisse.

a) Die Methode der drei Kurven.

Sowohl Sax als auch Seligman haben sich gegen Cohen Stuarts Methode gewandt, aus drei ausdrücklich als unrichtig

[10]) A. De Viti de Marco: Grundlehren der Finanzw. S. 119.

verlaufend anerkannten Kurven Richtigkeit beanspruchende Progressionsskalen zu berechnen. „Das Ergebnis der Rechnung . . . wird als wahr angesehen", sagt Sax, „und zwar einzig und allein deshalb, weil die ziffermäßigen Resultate nicht weit voneinander abweichen. Das ist methodologisch . . . einfach unzulässig. Konklusionen dreier Syllogismen, welche aus Prämissen folgen, deren Wahrheit nicht erwiesen ist, erlangen dadurch nicht den Charakter wissenschaftlicher Wahrheit, daß sie voneinander nicht erheblich abweichen[11])." Seligman äußert sich ähnlich: „It is difficult to see how three hypothetical scales can prove the existence of one real scale[12])."

Wenn Cohen Stuart aus einer Hypothese heraus seine Skala entwickelt hätte, könnte man Sax und Seligman zustimmen; denn diesem Gebilde müßte mit Recht jede wissenschaftliche Bedeutung abgesprochen werden. Nun ist aber die Tatsache nicht aus der Welt zu schaffen, daß in diesem besonderen Fall sich aus drei voneinander unabhängigen bewußt unrichtigen Prämissen annähernd übereinstimmende Progressionsskalen ergeben. Es ist doch zweifellos ein Unterschied, ob das Ergebnis in drei verschiedenen oder in drei annähernd gleichen Skalen besteht. Daher ist doch der schon oben erwähnte — hier allein entscheidende — Schluß gültig, daß der Verlauf der Nützlichkeitskurve nicht den Einfluß auf die Gestaltung der Progression hat, wie man schlechthin meint. Freilich wissen wir nicht, wie die Nützlichkeitskurve sinkt, nur daß sie sinkt, aber durch die Bildung der beiden Grenzfälle und ihr Ergebnis hat sich gezeigt, daß bedeutsam nur die Eigenschaft des Sinkens ist. Ganz so hypothetisch, wie Sax und Seligman annehmen, sind Cohen Stuarts Voraussetzungen also nicht; denn diese Eigenschaft genügt, um, wie auch die Kurve sinken mag, zu einer in engen Grenzen verlaufenden Progression zu kommen. Die Nützlichkeitskurve muß natürlich eine „Progressivitätskurve" sein, aus der Opferproportionalität nur durch progressive Belastung der verschiedenen Einkommen zu erzielen ist.

b) Die Faustregel.

Arithmetisches Wachsen des Steuerfußes bei geometrischem Wachsen des Einkommens ist ein Satz Cohen Stuarts, dem wir nicht in dieser unbedingten Form zustimmen möchten; denn so weitgehende Schlüsse aus dem merkwürdigen Zusammenwirken der drei Prämissen zu ziehen, ist nicht angebracht. Cohen Stuart stützt seine Behauptung auf das Ergebnis der Skala aus

[11]) E. Sax: Progressivsteuer S. 82.
[12]) E. R. A. Seligman: a. a. O. S. 283.

der zuerst unterstellten Kurve, indem er aus dem Ergebnis der Grenzlinien annimmt, diese Kurve komme der tatsächlichen Nützlichkeitskurve am nächsten. Das ist aber ein Schluß, der m. E. auf Grund der Prämissen nicht zulässig ist; denn es ist nicht einzusehen, weshalb gerade die mittlere Kurve den wirklichen Verhältnissen am ehesten entsprechen sollte. Aber nur für sie läßt sich eben die „Faustregel" sauber ableiten. Weder die beiden Progressionsreihen der Grenzkurven geben jede für sich diese Möglichkeit, noch könnte man, wie die folgende Tabelle zeigt, aus einer Durchschnittsskala, die aus den Werten der drei Progressionsreihen gebildet würde, die „Faustregel" Cohen Stuarts begründen.

Einkommen	Skala aus der zuerst unterstellten Kurve	Stufen-unterschied	Durch-schnitts-Skala	Stufen-unterschied
500	0		0	
1 000	1,38	1,38	1,39	1,39
2 000	2,73	1,35	2,72	1,33
10 000	5,82		5,89	
20 000	7,11	1,29	7,38	1,49
50 000	8,80		9,13	
100 000	10,05	1,25	10,43	1,30
200 000	11,30	1,25	11,71	1,28
500 000	12,90		13,36	
1 000 000	14,10	1,20	14,58	1,22

Aus ihr geht hervor, daß bei der Durchschnittsrechnung das arithmetische Verhältnis einmal stark durchbrochen wird.

Vergleichen wir ferner einmal die Stufenunterschiede der drei Progressionsskalen unter sich:

Ein-kommen	Skala aus der stärker sinkenden Kurve	Stuf. unt.	Skala der zuerst untersten Kurve	Stuf. unt.	Skala aus der schwächer sinkenden Kurve	Stuf. unt.
500	0		0		0	
1 000	1,04	1,04	1,38	1,38	1,75	1,75
2 000	2,30	1,24	2,73	1,35	3,13	1,38
10 000	6,75		5,82		5,29	
20 000	9,11	2,54	7,11	1,29	5,92	0,63
50 000	10,33		8,80		8,27	
100 000	11,19	1,86	10,05	1,25	10,06	1,79
200 000	12,01	1,82	11,30	1,25	11,82	1,76
500 000	13,08		12,90		14,09	
1 000 000	13,88	0,80	14,10	1,20	15,76	1,67

Wenn wir schon konzedieren, daß die wahre Nützlichkeitskurve innerhalb der Grenzkurven liegen muß, so kann sie immer noch näher zur oberen hin oder mehr zur unteren hin liegen; denn außer dem Tatbestand, daß sie einen sinkenden Verlauf hat, können wir nichts über sie aussagen. Mit derselben Berechtigung, mit der Cohen Stuart aus der geringen Abweichung der drei Skalen seine Faustregel aus der Skala der zuerst unterstellten Kurve ableitet, könnte man diesen Versuch auch für die Skala aus der stärker oder schwächer sinkenden Kurve machen. Aber die Tabelle zeigt, daß dies ein Fehlschlag sein würde. Nicht einmal die einfache Forderung der degressiven Progression läßt sich aus dem Ergebnis der drei Kurven schlüssig ableiten; erst recht nicht der Satz: Arithmetisches Steigen der Prozentsätze bei wachsendem Einkommen.

Wo Cohen Stuart über die allgemeine Feststellung hinaus, daß trotz Divergenz der Nutzenkurven auf eine in engen Grenzen liegende Progression geschlossen werden könne, und daß der sinkende Verlauf der Kurve allein keine schlüssige Progressionsbegründung ermögliche, weitere Erkenntnisse zu machen versucht, haben diese nur spekulativen Wert. Das gilt auch für seine Behauptung, für hohe Einkommen sinke der Nutzwert umgekehrt proportional dem wachsenden Einkommen.

III. Die Bedeutung des Untersuchungsergebnisses für die ökonomische Seite der organischen Steuerverteilung.

Die Definition der Leistungsfähigkeit und Opfergleichheit sowie die Freilassung des Existenzminimums, in der Schau Cohen Stuarts, sind den diesbezüglichen Sachverhalten der organischen Steuerlehre durchaus adäquat.

Wir stellten ferner fest, daß die Bedeutung der Nutzwertlehre als Hilfsmittel zur ökonomischen Begründung der Steuerprogression nicht überschätzt werden darf. Wissenschaftlich ausreichend fundiert ist nur die Aussage, daß der Nutzwert der Geldeinheit mit wachsendem Einkommen sinkt, aber individuell verschieden! Aber für sich, ohne Hinzuziehung mathematischer Hilfsmittel, ist dieser Satz nicht einmal für eine Begründung der Steuerprogression, viel weniger denn für die Gewinnung eines einigermaßen anschaulichen Bildes über den Progressionsverlauf zu gebrauchen. Aber die einfache Tatsache des Nutzwertsinkens bei wachsendem Einkommen ist doch für das Problem der Steuerprogression nicht so bedeutungslos, wie es den Anschein haben könnte; denn die Ausführungen Cohen Stuarts haben gezeigt, daß das schnellere oder

langsamere Sinken der Nutzenkurve kein Hindernis ist, über die Art der Progression eine Vorstellung zu gewinnen, sofern wir die drei von ihm errechneten Skalen nebeneinander betrachten. ohne uns seine deduktive Folgerung, die mittlere Skala komme der wahren Nutzenkurve am nächsten und aus ihr ergebe sich dann die Faustregel, zu eigen zu machen.

In dieser vorsichtigen Formulierung, glaube ich, kann man das ökonomisch-mathematische Problem der Steuerprogression auch als Sachverhalt einer realistischen Theorie ansehen.

Wäre eine mathematische Genauigkeit zu erzielen, so würde diese ökonomisch-mathematische Lösung als Steuerverteilungsnorm der organischen Steuerlehre aber auch nur dann brauchbar sein, wenn sie dem ethischen Ideal entspräche, das die organische Lehre voraussetzt.

Eine schlüssige Lösung des Progressionsproblems vom Boden reiner Werttheorie aus ist aber niemals zu erreichen und auch die Zuhilfenahme mathematischer Erkenntnisse kann daran nichts ändern.

Der Fehler, den viele Vertreter der Werttheorie hier machen, liegt darin, daß sie den „Sollseincharakter" des Progressionsproblems vernachlässigen, und an seine Stelle das „Seinmüssen" auf Grund unbeweisbarer, als absolut richtig angenommener Prämissen stellen zu können glauben.

In diesen Fehler verfällt die organische Steuerlehre nicht. Wenn sie als Begründung der Steuerprogression das ethische Moment in der sozialpolitischen und kompensatorischen Form heranzieht, so ist sie sich bewußt, daß damit ein rein wissenschaftlich nicht beweisbares Ideal vorangestellt wird.

Die Progressionsbegründung der organischen Lehre trägt also dem Sollcharakter des Progressionsproblems Rechnung und benutzt für die endgültige Steuerverteilung die Ergebnisse der Nutzwertlehre nur in der Einschränkung, die auf Grund unserer Untersuchung sich als notwendig ergeben hat.

Der Fortschritt, den diese Auffassung gegenüber den Lehrmeinungen der Nutzwerttheoretiker in sich birgt, ist nicht zu verkennen.

Den Progressionsverlauf, die eigentliche Progressionsskala, d. h. den endgültigen Steuersatz ein für alle Mal exakt festzulegen, lehnt die organische Lehre ab.

Aus ihrem ethischen Ideal heraus muß sie mit Anspruch auf allgemeine Verbindlichkeit jedoch fordern, daß die Progression im Interesse der Gesamtheit degressiv verlaufen soll.

Berücksichtigt man, daß Steuerabwehrerscheinungen die Durchführung einer bestimmten Steuerprogression unter Umständen stark erschweren können, sodaß im Endergebnis eine gar nicht beabsichtigte Steuerverteilung entstehen kann, dann fällt die Unmöglichkeit, eine exakte Progressionsreihe zu finden, nicht mehr sehr schwer ins Gewicht.

Anhang.

Originaltexte, als Ergänzung zu den Hinweisen des Abschnitts A (Seite 7—17).

(Die erste Zahl eines jeden Abschnitts der folgenden Seiten bezeichnet die betreffende Seite der Arbeit, die zweite Zahl jeweils die zu ergänzende Fußnote.)

7, 2 Th. Hobbes: „Ad tollendam ergo iustam querimoniam, quietis publicae interest et per consequens ad officium pertinet imperantium, ut onera publica aequaliter ferantur. Praeterea cum id quod a civibus in publicum confertur, nihil aliud sit praeter emtae pacis praetium, rationis est. ut ii qui aeque pacis participiant, aequas partes solvant . . . Aequalitas autem hoc loco intellegitur non pecuniae sed oneris, hoc est, aequalitas rationis inter onera et beneficia. Quamquam enim pace omnes aequaliter fruantur, non tamen beneficia a pace omnibus aequalia sunt."

8, 3 Montesquieu: „Les revenus de l'Etat sont une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sureté de l'autre ou pour en jouir agréablement."

13, 17 E. P. Smith: „Puisque le gouvernement rend des services à tous les citoyens en admettant du moins que ses actes répondent à l'objet de son institution, chaque citoyen doit contribuer à le soutenir dans la mesure de l'avantage qu'il en reçoit. C'est au gouvernement qu'il doit la sécurité de sa personne et de sa propriété. En ce qui concerne sa propriété, il est clair que sa contribution devrait être calculée comme elle le serait par une compagnie d'assurance particulière, sur la valeur de cette propriété même. . . Il est impossible d'estimer la valeur de la protection donnée à la personne par le gouvernement. S'il était loisible à différents individus de déclarer à quel prix ils devraient acheter une assurance contre tout danger, qui pourrait menacer leur vie ou leurs membres, les riches seraient plus disposés que les pauvres à payer une prime plutôt au-dessus qu'au-dessous de leur fortune."

13, 18 G. Fauveau: „L'analyse mathématique prouve que l'impôt doit croître plus rapidement que la valeur des biens assurés, mais moins rapidement que le carré de la valeur de ses biens."

13, 19 J. Garnier: „Les citoyens profitent des avantages sociaux plus qu'en proportion de leur avoir dans la société et il en résulte qu'ils doivent contribuer dans une proportion plus forte, à mesure qu'ils sont sur un échelon plus élévé de l'échelle sociale. Leur situation, en effet, est telle qu'ils peuvent participer à une grande quantité de jouissances variées, physiques, intellectuelles ou sociales, auxquelles les gens sans fortune ou de médiocre fortune ne peuvent pas prendre part ou ne prennent part que d'une manière indirecte et éloignée."

13, 20 S. de Sismondi: „La plus grande partie des frais de l'établissement social est destinée à défendre le riche contre le pauvre; parce que si on les laissait à leurs forces respectives, le premier ne tarderait pas à être dépouillé. Il est donc juste que le riche contribue, non seulement en proportion de sa fortune, mais par delà même cette proportion, à soutenir un ordre qui lui est aussi avantageux. L'impôt étant le prix que les citoyens paient pour des jouissances, on ne saurait le demander à celui qui ne jouit de rien; il ne doit donc jamais atteindre la partie du revenu qui est nécessaire à la vie du contribuable."

13, 21 A. Ott: „Par suite de la possibilité même de tirer un revenu de la location des instruments de travail, les avantages, qu'assure à l'individu l'état social ne sont plus seulement en proportion de ses revenus. Si chacun ne disposait que des fruits de son travail, les revenus ne pourraient croître que par le travail même et ils seraient constamment en proportion de ce travail. Mais en vertu du prêt à intérêt les revenus engendrent euxmêmes des revenus. Nous savous qu'ils peuvent être capitalisés à leur tour, et d'autant plus facilement qu'ils sont plus considérables et qu'alors capital et revenus croissent en suivant la loi de l'intérêt composé. Or, les avantages que chacun retire de l'état social sont en proportion, non seulement des revenus dont il jouit, mais encore de la facilité qu'il a d'augmenter ses revenus. La part proportionnelle de contribution doit donc être d'autant plus considérable que cette facilité est plus grande. Il faut, par conséquent, que l'impôt croisse avec les revenus. et, comme J. B. Say l'a dit, il n'est réellement proportionnel que quand il est progressif."

13, 22 C. Klock: „Qui libet, debet sustinere onera pro suis bonis, contribuendo pro rata et debita portione et non transferre sarcinam suam in inferiorem. Debetque proportio geometrica et non arithmetica servari, ut qui majoribus praediti sunt facultatibus locupletioresque existunt, plus solvant, quam ii, qui minus habeant."

13, 23 J. Schön: „Die Steuerquote muß eine gleichförmige sein. Doch folgt nicht, daß der Quotient der Steuer auch dann derselbe

bleiben soll, wenn die Hunderte der Einkünfte wachsen. Es entsteht gerade eine ökonomische Ungleichheit, wenn 100 fl. 5% abgeben und 10 000 fl. auch nur 5%."

13, 25 L. von Stein: „Wohl ist es aber gewiß, daß bei jedem Kapital die Kraft seiner Kapitalbildung mit seiner Größe wächst."

13, 26 J. Conrad: „Das freie Einkommen hat eine um so größere Leistungsfähigkeit, je größer dasselbe ist; schon weil in diesem die beiden . . . . Teile zu scheiden sind, welche für nützliche oder indifferente Ausgaben verwendet werden können. Läßt man hier auch einen erheblichen Spielraum, so wird immerhin die Ausgabe für nützliche Verwendungen beschränkt sein und ein immer größerer Teil des Einkommens für die dritte Kategorie übrigbleiben, je größer die Einkommensbeträge sind, die in Betracht kommen."

13, 27 Cl. Heiß: „Zu den Vorzügen (der progressiven Steuer) gehört vor allem die Möglichkeit der Berücksichtigung besonderer die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beeinträchtigender oder steigernder Verhältnisse... Diese Steuer ermöglicht es allein, den Grundsatz der Besteuerung von Leistung nach Leistungsfähigkeit durchzuführen, der bei den direkten Realsteuern .... nicht und noch viel weniger bei den indirekten Steuern durchzuführen ist. Diesem Grundsatz entspricht es nun aber nicht, Einkommensbeträge von verschiedener Höhe mit dem gleichen Steuersatz zur Steuer heranzuziehen, sondern zu seiner Durchführung ist es notwendig, Einkommensbeträge von verschiedener Höhe mit verschiedenem Steuersatz und zwar mit um so höherem Satz zur Steuer heranzuziehen, je höher das Einkommen ist, womit der Begriff und das Wesen der Steuerprogression gegeben ist."

14, 30 Ch. Hall: „We have observed what the present mode is — if a person of one hundred pounds a year pays ten pounds, a man of one thousand pays one hundred pounds a year. — In this case the former gives up something highly useful if not necessary to his family, whilst the latter gives up nothing, but what is in a much less degree useful, but approaching still nearer to what is superfluous. It would be desirable that the part each rich man should pay towards the taxes should be regulated by some gradually increasing series; to increase, for instance, as the squares of the income of such person, or in some arithmetic or geometric proportion; this would entirely prevent any arbitrary and partial assumptions, as is the use at present, where it is evidently a favour of the rich, and that is in greater ratio as they are more rich. This increasing series, viz. as the squares of the income, seems a very just proportion, till it arises to above 1000 pounds per annum. A proportion similiar to this might, no doubt, be applied to larger incomes."

14, 31 Wm. Paley: „It is evident that a man who possesses 1000 pounds a year can more easily give up 100 pounds than a man with 100 pounds can part with 10 pounds."

14, 32 J. S. Buckingham: „So long as a man with an income of 300 000 pounds a year must be more able to pay thirty per cent of income tax as a man of 50 pounds a year to pay five per cent, so long must the graduated scale be considered more just than an uniform one for all classes."

14, 33 F. A. Walker: „The state may .... without injustice introduce, in some measure, the principle of progression into taxation, assuming that the ability to contribute to the public support increases some what more rapidly than does the wealth in individual possession."

14, 34 F. W. Blackmar: „La justice de l'impôt (progressif) est encore prouvée par le principe que le pouvoir de la richesse augmente plus rapidement que la richesse elle-même .... L'homme qui a un revenu de 100 000 dollars posséde un pouvoir financier plus que décuple, comparé à celui dont le revenu est seulement de 10 000 dollars. Si la richesse augmente en proportion arithmétique, alors on peut dire que le pouvoir de la richesse doit augmenter plus rapidement, c'est-à-dire en proportion géométrique. Si l'on considère cela comme une loi fixe, la méthode pour fixer et asseoir un impôt progressif sur le revenu peut être basée sur une application de la série logarithmique. Prenez le système de logarithmes de Brigg, dont la base est 10, et déterminez chaque logarithme et le nombre correspondant, les nombres représentant les revenus et leurs logarithmes respectifs, le taux de l'impôt; et un système progressif pourra être établi acec une exactitude mathématique. Il sera même constitué de façon que l'impôt n'atteindrait jamais le revenu, tant que le revenu n'excéderait pas la richesse totale du monde, ce qui ne peut jamais arriver à un seul contribuable ... Si le taux semble trop élevé ou trop faible, on y pourrait aisément remédier par un changement dans chaque logarithme, en gardant toujours le systéme. Un changement dans la proportion de progression serait facilement effectué de la même manière. Ce système est commode et simple dans son fonctionnement, aisément compris et facile à manier, et il a l'avantage d'être fondé sur une formule mathématique bien connue."

14, 35 E. R. A. Seligman: „It is evident that the possession of large fortunes or large incomes in itself affords the possessor a decided advantage in augmenting his possessions. The facility of increasing production often grows in more than arithmetical proportion. A rich man may be said to be subject in some sense to the law

of increasing returns. The more he has, the easier it is for him to acquire still more."

14, 36 St. F. Weston: „There is proportionately more disposable for taxes in large, than in small, incomes proportionately greater ability .... The above argument leads inevitably to the conclusion that ability increases in a greater ratio than income, thus necessitating a higher rate on large than on small incomes in order that the tax may be proportional to ability. In brief, a progressive rate on increasing incomes is essential to a proportional tax on ability, if by ability is understood the relative satisfaction of wants with respects to their importance."

14, 37 Vessaz: „Nous sommes partis de l'idée que l'impôt doit frapper trés peu les petits revenus et dans une plus large mesure les grands, parce que les capitaux réunis ont une force productive bien plus grande que les petits capitaux. Il ne serait pas juste d'appliquer cette mesure aux capitaux immobiliers, car un domaine ajouté à d'autres domaines ne produira, en fait, pas plus que cultivé seul."

14, 38 L. Wuarin: „Nous connaissons l'impôt progressif et nous oserons avouer, malgré l'excommunication majeure dont l'ont frappé plusieurs économistes placés au premier rang, que nous ne lui jetons pas l'anathème. Nous le regardons comme parfaitement légitime, car nous trouvons très naturel que l'on tienne compte dans la fixation de la quotité des charges publiques de la facilité plus ou moins grande que les contribuables ont à les acquitter. Nous lui demandons seulement d'être modéré."

14, 39 G. Platon: „L'impôt proportionnel fait payer infiniment plus aux classes pauvres, étant données leurs facultés contributives, qu'il ne prend aux classes riches."

14, 40 R. Croll: „L'Etat a une double mission à remplir : 1. Il doit édicter des lois aussi conformes que possible à la justice distributice. 2. Il doit faire tout ce qui est indispensable au progrès, au moyen des ressources prélevées sur chacun, selon ses facultés."

14, 41 H. Boucher: „L'impôt se justifie uniquement par la nécessité où se trouve l'Etat d'assurer ses services; donc chacun doit y contribuer dans la mesure la plus favorable à l'exécution des services publics, dans la mesure la plus large pour que ces services puissent être assurés. Or il est évident que le riche peut distraire de son revenu une part plus forte que le pauvre. L'impôt étant considéré comme une nécessité, l'Etat a le droit d'exiger, pour la satisfaction de ses besoins et si cela est nécessaire, tout le superflu du contribuable; et dans un revenu le superflu représente une proportion d'autant plus considérable que ce revenu est plus élevé."

15,43 E. Masè-Dari: „La distribuzione proporzionale .... diventa realmente superiore ad ogni altra, in un assetto economico in cui la potenza d'acquisto di ogni forma di ricchezza ed i rapporti varî tra ogni entità di reddito, nella loro energia e nelle conseguenze sociali, siano misurabili con lo stesso sistema di proporzionalità, e s'incrementino secundo una proporzione uniforme e costante .... Evidentemente a ciò non risponde, nella nostra società, il sistema regidamente proporzionale: la cui base economica è poggiata sulle differenze economiche, che non hanno già una semplice espressione quantitativa, ma ne hanno una qualitativa ben più grave nel campo economico stesso, donde esercitano un'amplissima e determinante influenza in tutte le manifestazioni della vita sociale degli individui."

15, 44 W. F. Treub: „De draagkracht van het inkomen neemt niet alleen absoluut maar ook relatief toe, naarmate het inkomen vermeerdert."

15, 46 Fr. Schmitthenner: „Offenbar ist sie (die proportionale Steuer) nach ihren Wirkungen betrachtet, eine große Ungleichheit. Denn wenn derjenige, welcher 100 fl reines Einkommen hat, ebenso wie derjenige, welcher 1000 fl bezieht, 5% abgeben muß, so wird der erstere in seiner Wirtschaft stärker angegriffen als der letztere."

15, 47 A. Held: „Es entspricht der Idee der Gleichheit der Opfer im allgemeinen, daß dem größeren Einkommen ein relativ größerer Prozentsatz abgenommen wird."

15, 48 Fr. J. Neumann: „So ist es doch unbestreitbar, daß z. B. 15 Th. Steuer für ein Einkommen von 300 Th. regelmäßig eine sehr viel schwerer zu tragende Last sind, als z. B. 1500 Th. Steuer von jährlichen 30 000 Th. Und hierbei ist nur an eine Steuer mäßiger Höhe gedacht. Handelt es sich von 1200 und 12 000 Th. Einkommen um eine Steuer von 10%, so tritt der eben angedeutete Gegensatz noch schärfer hervor."

15, 49 R. Meyer: „Das gewöhnlichste Argument, daß die proportionale Steuer bei größeren Einkommen deswegen ein geringeres Opfer verursache, als bei kleineren, weil sie nur entbehrlicheren Bedürfnissen die Befriedigungsmittel entzieht, beweist zu viel. Ganz dasselbe ist ja auch bei jeder progressiven Steuer der Fall, das ist eine notwendige Folge der wirtschaftlichen Ordnung der Bedürfnisbefriedigung. Sollte bei verschiedenen Einkommen die Steuer so eingerichtet werden, daß sie gleich intensiven Bedürfnissen die Befriedigungsmittel entzieht, so müßte von dem größeren Einkommen der ganze Differenzbetrag und noch derselbe Steuerbetrag weggenommen werden, wie von dem kleineren. Dies

widerspricht ebenso der Vernunft, als der Gerechtigkeit .... Von dem hier vertretenen Standpunkte aus werden nun zwar die eben bekämpften Begründungen vermieden, indem wir das Opfer nicht in der Intensität der infolge der Steuer unbefriedigt bleibenden Bedürfnisse, sondern in dem Maße erblicken, in welchem die durchschnittliche Intensität der letzten zur Befriedigung gelangenden Bedürfnisse infolge der Steuer erhöht wird.... Vermag aber diese Auffassung die progressive Besteuerung zu begründen? Meines Erachtens ja, wenn auch der Beweis vielleicht nicht über den Wahrscheinlichkeitsbeweis hinausgeht. Solange man die speziell bei der technischen Einkommenssteuer gewöhnlich in Betracht kommenden Quoten von 5—10% ins Auge faßt, wird man sich kaum ein bestimmtes Urteil darüber bilden können, ob das von einer solchen Steuer bei verschiedenen Einkommensgrößen hervorgerufene Opfer gleich oder ungleich groß ist. Dagegen kann die Entscheidung nicht zweifelhaft sein, sobald man an größere Einkommensabzüge, z. B. $^1/_2$ bis $^1/_3$ des Einkommens denkt. Der Mann, der von 1200 Gulden Einkommen auf 800 oder 600 beschränkt wird, muß seine Bedürfnisse gegen den früheren Zustand mehr einschränken als derjenige, der von 2400 Gulden auf 1600 oder 1200 reduziert wird.... Insofern nun der Schluß gerechtfertigt ist, daß auch die Wirkung einer geringeren Schmälerung des Einkommens verhältnismäßig dieselbe bleibe, läßt sich behaupten, daß das Prinzip der Opfergleichheit die progressive Besteuerung verlange."

15, 50a Wm. Paley: „It is still more evident than a man of 100 pounds a year would not be so much distressed in his subsistence by a demand from him of 10 pounds, as a man of 10 pounds a year would be by the loss of 1 pound."

15,51 J. Craig: „Taxes, if proportioned to wealth, occasion more severe privations to the poor than to te rich.... The proportion of the public burdens laid on each individual ought to increase in a quick progression according to his wealth."

15, 52 D. Buchanan: „The injustice of fixing a common rate of contribution for all incomes, however various, is sufficiently obvious; since an income of 10 000 p. per annum might pay, without any great hardship, a proportion which, if exacted from a smaller income, would force a retrenchment, not of comforts merely, but of absolute necessaries. The rate of contribution to be equitable ought therefore to vary, gradually ascending, until, it rises to its maximum among the highest incomes."

15, 53 B. Sayer: „The deduction which it (the graduated scale of charge) makes from inferior incomes occasions a deprivation of the necessaries of life, while the deduction from large incomes deprives

of luxuries only, or of such conceniences or enjoyments as can be shared without so much personal distress and suffering as the want of absolute necessaries occasions."

15, 54 J. S. Buckingham: „The very wealthiest who paid the heaviest amount and the largest proportion of their incomes would after all the least inconvenienced by such payment, since it is not so much the amount that is contributed by them, as the surplus amount of fortune or income still left in their possession, which affects their happiness."

15, 55 H. Sidgewick: „The question, I think, is rather wheter even this principle is not oppressive to the poor and whether in order to equalise the real burden of tax, we ought not to lay a progressively increasing tax on the luxurious expenditure of the rich. I must admit that, in my opinion, such a tax would be justifiable from the point of view of distribution."

15, 56 E. R. A. Seligman: „In fact, we may go further and say that the sacrifice theory, or consumption element in faculty, can certainly not be used as an argument necessarily leading to proportional taxation. If it does not lead necessarily to any definite scale of progression, much less can it lead necessarily to a fixed proportional texation.... Equality of sacrifice, indeed, we can never attain absolutely or exactly, because of the diversity of individual wants and desires; but it is nevertheless most probable that in the majority of normal and typic cases, we shall be getting closer to the desired equality by some departure from proportional taxation. In certain individual cases even regressive taxation might accomplish the result best, in other individual cases proportional taxation would be the most serviceable. But if we take a general view, and treat of the average man — and the state can deal only with classes, that is, with average man — ist seems probable that on the whole less injustice will be done by adopting some form of progression than by accepting the unicersal rule of proportion. A strictly proportional rate will make no allowance for the exemption of the minimum of subsistence. It will be a heavier burden on the typical average poor man than on the typical average rich man. It will be apt to be relatively more severely felt by the average man who has only a small surplus above socially necessary expenses, than by the average man who has a proportionnally larger surplus. It will in short be apt in normal cases to disproportionately curtail the enjoyments of different social classes."

16, 57 J. B. Say: „Est-il équitable que l'impôt soit levé sur cette portion des revenus que l'on consacre aux superfluités plutôt que sur celles qu'on emploie à l'achat des choses nécessaires? On ne peut, ce me semble, hésiter sur la réponse. L'impôt est un sacrifice

que l'on fait à la société, à l'ordre public; l'ordre public ne peut exiger le sacrifice des familles. Or c'est les sacrifier que leur ôter le nécessaire. Qui osera soutenir qu'un père doit retrancher un morceau de pain, un vêtement chaud à ses enfants, pour fournir son contingent au faste d'une Cour ou bien au luxe des monuments publics? De quel avantage serait pour lui l'ordre social, s'il lui ravissait un bien qui est le sien, qui est indispensable à son existence, pour lui offrir en échange sa part d'une satisfaction incertaine, éloignée, qu'il repousserait dès lors avec horreur? Mais chaque fois qu'on veut marquer la limite qui sépare le nécessaire du superflu, on est embarrassé; les idées qu'ils éveillent ne sont point absolues: elles sont relatives aux temps, aux lieux, à l'âge, à l'état des personnes, et si l'on voulait n'asseoir l'impôt que sur le superflu, on ne viendrait pas à bout de déterminer le point où il devrait s'arrêter pour ne pas prendre sur le nécessaire. Tout ce qu'on sait, c'est que les revenus d'un homme ou d'une famille peuvent être modiques au point de ne pas suffir à leur existence, et que depuis ce point jusqu'à celui où ils peuvent satisfaire à toutes les sensualités de la vie, à toutes les jouissances du luxe et de la vanité, il y a dans les revenus une progression imperceptible, et telle qu'à chaque degré, une famille peut se procurer une satisfaction toujours un peu moins nécessaire, jusqu'aux plus futiles qu'on puisse imaginer; tellement que si l'on voulait asseoir l'impôt de chaque famille de manière qu'il fût d'autant plus léger qu'il portât sur un revenu plus nécessaire, il faudrait qu'il diminuât, non pas simplement proportionnellement, mais progressivement. En effect, et en supposant l'impôt purement proportionnel au revenu, d'un dixième par exemple, il enlèverait à une famille qui possède 300 000 francs de revenu, 30 000 francs. Cette famille en conserverait 270 000 à dépenser par an, et l'on peut croire qu'avec un pareil revenu, non seulement elle ne manquerait de rien, mais qu'elle se conserverait encore beaucoup de ces jouissances qui ne sont pas indispensables pour le bonheur; tandis qu'une famille qui ne posséderait qu'un revenu de 300 francs, et à qui l'impôt n'en laisserait que 270, ne conserverait pas, dans nos moeurs, et au cours actuel des choses, ce qui est rigoreusement nécessaire pour exister. On voit donc qu'un impôt qui serait simplement proportionnel, serait loin cependant, d'être équitable.... J'irai plus loin, et je ne craindrai pas de prononcer que l'impôt progressif est le seul équitable."

16, 58 Cl. Royer: „Il est certain qu'en général plus la fortune est considérable, moins la quote-part proportionnelle de contribution doit être pénible à acquitter, non pas si l'on considère les sentiments, les passions purement humaines, le sacrifice moral, mais si

l'on tient compte seulement des besoins réels et généraux de l'animalité."

16,59 A. Thiers: „La considération qui décide à faire payer à l'un dans la proportion du dixième de son revenu, à l'autre dans la proportion du cinquième, à un troisième dans la proportion du tiers, quelle est-elle? Pas une autre que celle-ci: le premier n'a pas suffisamment pour vivre, le second a suffisamment, le troisième a trop. Oh, je comprends que vous disiez: celui-ci a 10 000 francs de revenu au lieu de 1000, ou même 100 000 francs au lieu de 1000, et il paiera 10 fois plus parce qu'il est 10 fois plus riche, ou 100 fois plus parce qu'il est 100 fois plus riche. Mais pourquoi dire: S'il est 10 fois plus riche il payera non pas 10 fois mais 20 fois davantage, et s'il est 100 fois plus riche, au lieu de payer 100 fois davantage il payera 300, 400 fois davantage; et pourquoi? je vous le demande. Pourquoi? le voici..... Quand vous adoptez la proportion du dixième pour tous, celui qui a 1000 francs de recenu payant 100 francs, il lui en reste 900. Celui qui a 10 000 francs payant 1000 francs, il lui en reste 9000; celui enfin qui a 100 000 francs payant 10 000francs, il lui en reste 90 000. Or, vous dites du second: 9000 francs, c'est bien assez pour vivre, si on songe surtont à celui à qui il ne reste que 900 francs. Vous dites du troisième: 90 000 francs des revenu, oh! c'est exorbitant, en songeant à celui à qui il reste 9000 francs, et bien plus exorbitant encore en songeant à celui à qui il ne reste que 900 francs. On peut donc prendre plus au second, plus encore au troisième. En conséquence, on demandera dans la proportion du cinquième au second, et il lui restera 8000 francs pour vivre; c'est bien assez. On demandera dans la proportion du tiers au troisième, et il lui restera 66 000 francs, c'est non seulement assez, mais trop! Quoi 66 000 francs, quand au premier il ne reste que 900 francs, et on se plaindrait! .... Je vous défie de trouver un autre raisonnement que celui-là, c'est que le premier a tout juste de quoi vivre avec 900 francs, le deuxième assez avec 8000 francs, le troisième trop avec 66 000; ce qui revient à dire que vous n'avez plus d'autre règle que le jugement qu'il vous convient de porter sur la richesse, que vous êtes en pleine loi agraire..... Poussez plus avant dans la voie où vous êtes entré, et où vous n'avez plus que cette règle: Ceci ne suffit pas pour vivre, ceci suffit, ceci est trop; poussez plus avant, et vous allez voir que vous serez conduit loin, bien loin. En effet, vous avez adopté la proportion du dixième pour l'un du cinquième pour l'autre, du tiers pour le troisième, et il reste à l'un 900 francs sur 1000, à l'autre 8000 francs sur 10 000, au troisième 66 000 francs sur 100 000. Pourquoi, je vous prie, cette limite! Quoi! il y a un homme qui n'aura que 900 francs de revenu, et à

côté en voilà un qui en garde 8000, un autre 66 000! Mais 8000 c'est plus qu'il ne faut si on considère celui qui n'a que 900, et 66 000 c'est au delà de toute raison. Et pourquoi pas une autre proportion? Pourquoi pas le tiers pour le second, la moitié pour le troisième? Anisi l'un ayant toujours, et invariablement, ses 900 francs, l'autre en conserverait 6600 sur 10 000 le troisième 50 000 sur 100 000. Oserait-on dire que ces deux derniers sont à plaindre l'un avec 6600 francs, l'autre avec 50 000? Mais à regarder les choses du point de vue de la véritable humanité, on n'aurait pas assez fait. A être complètement humain, il faudrait une autre progression, et on irait aux deux tiers pour le second, ce qui lui laisserait 3300 francs aux trois quarts pour le troisième, ce qui lui laisserait 25 000 francs, on irait jusque-là qu'on serait bien assez indulgent pour la richesse, car, après tout, il resterait encore un homme qui aurait 25 000 francs pour vivre, à côté d'un autre qui n'en aurait que 3300, et d'un troisième qui n'en aurait que 900. Je vous prie même de remarquer que si vous êtes conséquent, et que si vous élevez sans cesse la progression comme cela est juste, il deviendrait inutile d'être riche, car en continuant de ce pas, en allant des trois quarts aux quatre cinquièmes, aux cinq sixièmes, aux six septièmes, aux sept huitièmes, aux huit neuvièmes, aux neuf dixièmes, il ne servirait presque de rien par exemple d'avoir 150 000 francs de rente au lieu de 100 000, car, dans la proportion des quatre cinquièmes on ne garderait que 30 000 francs de revenu au lieu de 25 000. Il ne servirait de rien d'en avoir 200 000 au lieu de 150 000, car dans la proportion des cinq sixièmes, on aurait 33 000 francs au lieu de 30 000. Il ne servirait de rien d'en avoir 250 000 au lieu de 200 000, car dans la proportion des six septièmes on aurait 35 700 au lieu de 33 000. Il finirait même par être dangereux d'être riche, car il y a telle progression, d'après laquelle arrivé à la proportion des 99 centièmes, on garderait 10 000 pour vivre, avec un million de revenu. Le calcul prouve enfin qu'en appliquant une proportion toujours croissante, le dernier terme serait zero."

16, 60 L. Say: „(L'égalité de sacrifice) est une doctrine très philosophique, mais on n'a jamais trouvé de formule pour l'appliquer. Stuart Mill lui même a toujours évité d'en produire les règles pratiques et d'en préciser les modes d'exécution. Il croit que la justuce est dans l'égalité des efforts; cependant il affirme, ce qui peut paraître une contradiction, que les impôts progressifs, c'est-à-dire les impôts qui demandent une proportion plus forte à ceux qui ont plus de biens qu'à ceux qui en ont moins, doivent être condamnés comme absolument immoraux."

16, 61 P. Leroy-Beaulieu: „Prenons l'exemple de Say celui de deux

familles dont l'une a 300 000 francs de rentes et dont l'autre a 300 francs de rentes: supposons que l'impôt exempte absolument la dernière et prenne la moitié de ses revenus à la première; certes, voilà une progression assez élevée: néanmoins la famille à laquelle le fisc laisserait intacts ses 300 francs de revenu n'aurait pas, dans nos moeurs et au cours actuel des choses, ce qui est rigoureusement nécessaire pour exister, tandis que l'autre famille, à qui l'Etat prendrait 150 000 francs de revenu, non seulement ne manquerait de rien, mais conserverait encore beaucoup de ses jouissances qui ne sont pas indispensables pour le bonheur. L'impôt progressif ne ferait pas cesser ce contraste, à moins toutefois que la progression ne fût telle qu'elle supprimât le superflu, comme Montesquieu égaré parait le recommander."

16, 62 H. Taudière: „Entre deux redevables de fortunes différentes, l'impôt progressif seul permettra d'égaliser le sacrifice fait au profit des intérêts communs; le superflu peut valablement être surtaxé."

16, 63 G. Platon: „Il y a un minimum de besoins dont la satisfaction normale est pour l'homme une condition absolue de santé physique et morale. Il y a, au contraire, un degré de bien-être qui se retourne contre l'homme, entraînant à sa suite la satiété, le dégoût et avec la possibilité de les satisfaire le déchaînement de tous les mauvais instincts. C'est une question d'hygiène publique, de moralité, je dirai de justice que l'Etat prenne pour la satisfaction de ses besoins ici plutôt que là. Il ne peut entreprendre là sans toucher aux sources même de la vie physiologique et morale; à prendre ici, il court le risque bienfaisant de faire rentrer dans les conditions normales de l'existence, qui sont la nécessité du travail et les préoccupations, sources de discipline et de moralité, des classes dont le plus grand ennemi est leur fortune même. Un gouvernement digne de ce nom, conscient de ses devoirs et de la redoutable tâche qui lui incombe, ne saurait hésiter. Dans la droiture de sa jeune compréhension, non encombrée encore des mensonges intéressés élaborés au cours des siècles, et qui font trop souvent des membres distingués de nos classes libérales de simples débiteurs de sornettes, la pensée antique pas un instant ne s'est dérobée à ces évidences."

16, 64 A. Achard: „Je suppose l'impôt établi sur le revenu global d'apres le taux uniforme de 3%.

Prenons au hasard trois contribuables ayant resprectivement pour revenus:

Fr. 5 000 Fr. 10 000 Fr. 15 000

Le tarif de 3% leur prendra:

Fr. 150	Fr. 300	Fr. 450

Il leur restera donc, une fois l'impôt payé:

Fr. 4 850	Fr. 9 700	Fr. 14 550

Le payement de l'impôt n'empêche pas le second contribuable d'être dans une position meilleure que le premier, le troisième dans une position meilleure que le second. En d'autres termes il est plus facile au troisième de payer 450 francs, qu'au second de payer 300 francs et au second de payer 300 francs qu'au premier de payer 150 francs. On part de là pour dire que, laissant le premier taxé à 3%, on pourrait taxer le second à $3^1/_2$%, le troisième à 4%, c'est-à-dire leur faire payer respecticement:

Fr. 150	Fr. 350	Fr. 600

Le fait sur lequel s'appuient les partisans de l'impôt progressif est incontestable. Mais quand on en tire la conclusion pratique qu'ils proposent, on entre dans une voie où on ne discerne pas à quel terme il faudra logiquement s'arrêter. Après défalcation de l'impôt proportionnel de 3%, la situation de nos trois contribuables était très inégale. Après défalcation de l'impôt déjà sensiblement progressif qu'on y aura substitué, il leur restera respectivement:

Fr. 4 850	Fr. 9 650	Fr. 14 400

Leur situation sera modifiée, si l'on veut, dans le sens d'une moindre inégalité, mais si peu que ce ne sera pas la peine d'en parler. Si l'on jugeait bonnes les raisons de ne pas l'accepter telle qu'elle était tout à l'heure elles seront tout aussi bonnes pour ne pas l'accepter davantage telle qu'elle est maintenant. On dira qu'il est plus facile au troisième contribuable de payer 600 francs qu'an second d'en payer 350, et au second d'en payer 350 qu'au premier d'en payer 150. On essaiera alors d'un tarif encore plus progressif:

3%	4%	5%

On fera payer aux trois contribuables:

Fr. 150	Fr. 400	Fr. 750

Et il leur restara:

Fr. 4 850	Fr. 9 600	Fr. 14 250

Ce qu'on disait de la taxation précédente, on le dira encore de celle-ci et ainsi de suite..... Il faudra donc faire payer au second et au troisième contribuable autant qui'il faudra pour réduire leur revenu effectif au chiffre de celui du premier, c'est-à-dire à 4850 francs. Et même on ne s'en tiendra par là. Le contribuable qui à 5000 francs de revenu est encore un heureux. On s'avisera qu'il y en a un autre dont le revenu n'est que de 2000 francs, et qui, avec le tarif uniforme de 3%, paierait 60 francs en sorte qu'il lui

resterait 1940 francs. Pourquoi, après avoir établi l'égalité entre les trois autres, laisser subsister entre eux et ce nouveau venu une inégalité de 2910 francs? C'est la situation de ce dernier qui, désormais, devra faire le règle: on fera payer aux autres de façon à les réduire au même chiffre de revenu que lui, c'est-à-dire à 1940 francs."

16, 65 N. G. Pierson: „Men verkrijgt (de gelijkheid van offers) zeker niet door een gelijk percentage; de progressieve voet van heffing is een middel om haar meer nabij te komen."

16, 66 W. P. J. Bok: „Vraag den millionair 5000 gulden belasting; gij zult nog in de verste verte geen offer van hem vergen, dat gelijkstaat met een belasting van 100 fl voor den man, die 1000 fl inkomen heeft. Betaalt deze 10% belasting, gene mag stellig wel 20% bijdragen om niet ten zeerste geprivilegieerd te heeten."

16, 67 P. W. Cort van der Linden: „Van een inkomen van 1000 gulden 100 te moeten missen, weegt veel zwaarder dan 1000 te moeten afstaan van een inkomen van 10 000. In het eerste geval zal men moeten bezuinigen op levensbehoeften of op die opvoeding der kinderen in het laatste zal men alleen eenige weelde moeten derven."

16, 68 W. F. Treub: „De verlangde evenredigheid in de offers is door het vragen eener aan het inkomen geëvenredigde geldsom niet te verkrijgen; maar de belastingsom moet ten aanzien van de kleinere inkomens aanmerkelijk sneller stijgen dan die inkomens zelf; die snellere stijging behoort evenwel naarmate de inkomens grooter worden te verminderen, zoodat het aanvankelijk zeer versnelde tempo van de opklimming der belasting geleidelijk verflauwt en van dat der vermeerdering van het inkomen ten slotte zoo wenig meer afwijkt dat het verschil voor de praktisch zonder bezwaar mag worden verwaarloosd."

16, 69 F. Guicciardini: „Quanto nun povero paga in commune una decima delle entrate sue e un rico paga una decima, ancora chè la decima del rico getti più chè quella del povero, pure multe più si disordina il povero di pagare la sua decima chè il rico la sua.... Le spese chè fanno le cittadini sono di tre ragioni: alcune sono necessarie, altre si fanno per commodità, altre sono totalmente superflue. Chi ha di entrata 50 ducati o manco, non puo con questa entrata supplire alle necessita e se di questi ha a pagare una decima, bisogna che stremi alle spesi che gli sono necessarie; il mediocre chi ha di entrata 100—150 ducati.... paga una decima e un quarto, o una decima e mezzo col resecare le spese della commodità, ma non si restringe nelle cose necessarie; colui chi ha di entrata 250—300 ducati, se bene paga il quarto o il

terzo delle entrate sue, non solo non restringe le spese necessarie, me neanche manca alla commodità, spende quelle che avvrebbe dissipato, in spese superflue, o accumulati nella cassa."

16, 71 E. Masè-Dari: „Un indefinito sentimento di malessere che domina chiunque consideri la grave differenza con cui la proportionnalità del tributo assotiglia le scarse rendite del meno abbiente, mentre non sottrae una quantità veramente e soggetivamente notevole al reddito ginente delle più cospicue fortune."

16, 72 M. Libelli: „La progressione deve essere decrescente, perchè tende ad un limite, che è l'altezza dello stesso bisogno collettivo, senza mai raggiungerlo; perchè gli ultimi bisogni piccolissimi, non saranno nulli."

17, 75 M. Libelli: „Se il capitale è in eccesso sui mezzi di produzione, tutto ciò che tende a limitare questa sovrabbondante accumulazione compie una vera funzione economica, nel rallentare la formazione di quel capitale esuberante, causa e substrato delle frequentissime crisi moderne. E con l'esser causa di distribuzione migliore della ricchezza non si dice che impedisca un accrescimento della produzione: è appunto dal risiedere in poche mani la ricchezza, che è più facile che i grandi possessori abbiano minore stimolo ad accrescere i loro reddito già smisuratamente grandi; mentre essendo la ricchezza e la proprietà frazionata tra molti individui, questi sono eccitati ad un risparmio ed a una produzione maggiore, promovendo il bene e la pace sociale."

17, 76 P. Kollmann: „Man hat auf diese Weise (durch Degression) eine gewisse Billigkeit gegen die durch den in Lübeck bestehenden Octroi ohnehin hart getroffenen minderbegüterten Klassen eintreten lassen wollen. Aus dem gleichen Prinzip der Billigkeit ist auch die Vergünstigung entsprungen, daß solche Familienväter, die bei einem Einkommen bis zu 800 Th. mehr als 5 Kinder zu ernähren haben, ein Viertel ihrer Abgabe vergütet erhalten."

17, 77 E. Nasse: „Von dem Urteil über ein solches allgemeines Prinzip (die Progression) ist zu trennen die Frage, ob bei einer einzelnen Steuer eine Progression des Steuerfußes einzuführen sei. Es kann vielmehr zur Durchführung einer gleichmäßigen Einkommenbesteuerung eine progressive Einkommensteuer neben anderen den ärmeren Teil des Volkes vorzugsweise belastenden Steuern das unumgängliche Mittel sein.... Über das richtige Maß dieser Steigerung kann u. E. ein wohlbegründetes Urteil nur gefällt werden auf Grund eines gründlichen Studiums des Budgets verschiedener Haushaltungen aus verschiedenen Ständen und einer Ermittlung der indirekten Steuern, welche dieselben ungefähr entrichten; uns mangeln die Mittel zu einer solchen Vergleichung und wir müssen

uns daher einer Beantwortung der gestellten Frage enthalten. Nur das glauben wir behaupten zu dürfen, daß die in dem neuen preußischen Einkommensteuergesetz angenommene Steigerung der Steuerquote von durchschnittlich 0,56% bei einem Einkommen von 140—200 Th. bis durchschnittlich 2,72% bei einem Einkommen von 1000—1200 Th. eine etwas starke ist und besser etwas langsamer in den unteren Stufen erfolgte, dagegen noch einige Stufen weiter fortgesetzt würde."

17,78 A. Held: „Betrachten wir nur unsere neben den indirekten und Ertragssteuern bestehende Personal- und Einkommensteuer, so muß diese notwendig progressiv sein; .... da eine solche Progression notwendig ist zur teilweisen Ausgleichung der durch die indirekten Steuern hervorgerufenen relativ überstarken Belastung der Armen.... Wenn gleichzeitig das direkte Steuersystem in der angedeuteten Weise, d. h. so reformiert wird, daß eine progressive Personal- und Einkommensteuer immer mehr überwiegt und schließlich allein herscht, so würde damit eine soziale Reform erreicht sein, welche genügt und unter unseren Verhältnissen möglich ist, während die Abschaffung der indirekten Steuern nur denkbar wäre bei praktisch unmöglicher Verminderung der Staatsausgaben."

17,79 J. Gensel: „Die Progression ist um so notwendiger, wenn, wie es bei uns der Fall ist, die niederen Klassen der Bevölkerung durch die indirekten Steuern ungleich stärker belastet werden als die höheren."

17,80 Wintzingerode: „Schon der Hinblick allein auf das Vorhandensein und die Notwendigkeit indirekter Steuern sollte die Gegner von der Notwendigkeit einer Progression der Einkommensteuer überzeugen. Mag man aus jener alle Besteuerung unentbehrlicher Lebensbedürfnisse entfernen und wie es geschehen sollte, nur die Besteuerung möglichst allgemein verbrauchter aber entbehrlicher Gegenstände beibehalten, so würden dieselben doch immer auf dem geringeren Einkommen im stärkeren Verhältnis lasten als auf dem höheren, also in der Progression der Einkommensteuer ihre Ausgleichung finden müssen."

17,81 J. St. Mill: „The exemption for the present income-tax of all incomes under 100 pounds a year, and the lower percentage levied on those between 100 p. and 150 p., are only defensible on the ground that almost all the indirect taxes press more heavily on incomes between 50 p. and 150 p. than on any others whatever.... An income-tax, fairly assessed on these principles, would be, in point of justice, the least exceptionable of all taxes."

17,82 L. Say: „L'exemption (d'un minimum d'existence) se justifie

dans l'assiette de l'impôt sur le revenu dans les pays où il existe une législation financière défavorable aux petits revenus. C'est le cas lorsque les impôts indirects pèsent sur les objects de première nécessité. Les impôts grèvent alors les classes les moins aisées plus lourdement que les classes plus fortunées. Dans les temps de diminution de travail ou de chômage, l'ouvrier, qui ne cesse pas de payer les impôts de consommation, ne peut plus se faire rembourser les frais supplémentaires dont ces impôts chargent sa vie.... On conçoit alors qu'il soit juste d'établir, par l'exemption d'un autre impôt, une compensation à la charge qui pèse sur son petit revenu. L'exemption s'explique non par la théorie qui veut soustraire un certain nombre de citoyens au devoir de contribuer aux dépenses publiques, mais par la nécessité de compenser au moyen d'impôts sur les uns les impôts qui pèsent trop lourdement sur les autres. Il y a encore un exemple de tarif progressif que nous connaissons tous, c'est le tarif progressif de la contribution mobilière francaise. Dans la plupart des grandes villes où il y a un octroi, l'impôt mobilier se perçoit d'après un tarif progressif, mais c'est encore un mode de compensation; l'impôt qui doit peser sur chacun est un impôt proportionnel à la valeur des loyers. Faut-il le faire payer en plein par tout le monde? Ne faut-il pas, au contraire, le modérer ou même le faire disparaître au profit des citoyens qui, en payant des droits d'octroi élevés sur leurs consommations, se trouvent en réalité surchargés et auraient le droit de dire qu'ils supportent plus que leur part proportionnelle dans l'ensemble des impôts? On pourrait, il est vrai, abolir les droits d'octroi mal répartis, mais ce n'est pas toujours aisé.... Malheureusement tous les tarifs progressifs sont arbitraires, et l'arbitraire n'en subsiste pas moins quand les tarifs progressifs sont établis pour rétablir la proportionnalité. Dans ce cas, ils ne se heurtent pas au principe de la proportionnalité, mais à cet autre principe qu'il ne doit pas y avoir d'arbitraire dans la perception de l'impôt.. Il faut reconnaître toutefois la trés grande différence que existe entre les tarifs progressifs qui ont pour objet de rétablir la proportionnalité et les impôts progressifs qui ont pour objet de prélever, au profit de l'Etat, une partie de la fortune des plus riches pour améliorer la situation des moins riches. Il y a un abîme entre l'impôt progressif doctrinal et les tarifs progressifs fondés sur une idée de proportionnalité. Ce qu'il faut combattre avant tout, ce sont les impôts prélevées par la progression comme impôts supplémentaires sur un petit nombre de citoyens et destinés à pourvoir à des dépenses profitables à d'autres citoyens."

17, 83 P. Leroy-Beaulieu: „On pourrait ... dire, sons tomber le moins du monde dans le vice de l'impôt progressif, fait-il remar-

quer, qu'il est équitable que les classes riches et aisées payent proportionnellement un peu plus que les classes inférieures à l'impôt direct, parce qu'elles contribuent proportionnellement moins que ces dernières à l'impôt indirect de consommation. C'est une règle constante de l'impôt sur le revenu en Angleterre d' épargner les très petits revenus, au début les revenus moindres de 100 livres sterling ou 2500 francs; on a porté. avec axcès, l'exemption depuis 1894—1895 à 4000 fr. Nous approuvons cette pratique.... La fameuse maxime de l'exemption du minimum de besoins ne nous paraît avoir aucune valeur.... Il y a néanmoins dans la plupart des pays une raison de droit pour que les petits revenus soient exempts de l'incometax ou de la contribution mobilière. Cette raison c'est que dans beaucoup de contrées il existe des impôts indirects, soit nationaux, soit locaux, sur les denrées nécessaires ou utiles à l'existence, telles que les boissons, le sel, le café, le sucre, le tabac, et que ces impôts ne sont pas strictement proportionnels à la fortune des contribuables, qu'ils pèsent relativement plus sur les petits que les gros. Il est donc de toute justice, pour corriger cette inégalité inévitable, d'accorder aux petits revenus l'exemption de certains impôts directs et une modération aux revenus moyens."

17, 84 O. Noël: „Chez les peuples avancés en civilisation et en richesse, dont les budgets sont élevés et doivent puiser leurs moyens d'existence dans tous les actes de la vie nationale et non pas à une source unique, il n'est pas douteux que l'impôt sur le revenu ne doive intervenir à la fois comme un complément et comme un correctif des inégalités de traitement fatalement inhérentes au fonctionnement des taxes multiples."

17, 85 P. Cauwès: „La justice en matière d'impôt, c'est la proportionnalité. Un impôt unique peut être rigoureusement proportionnel; mais s'il existe plusieurs impôts, la proportionnalité peut ne pas résulter de chacun en particulier, mais être établie dans l'ensemble. Cela est possible, car s'il y a des impôts progressifs, il en est d'autres qui sont progressifs à rebours, c'est-à-dire qui frappent plus que proportionnellement les petits revenus; telles sont les ... taxes de consommation ... sous un régime fiscal d'impôts multiples; lorsqu'un part prépondérante a été faite à cette sorte de taxes, on peut y chercher un contrepoids équitable dans l'établissement d'un impôt direct progressif...; l'impôt progressif étant alors un impôt de redressement, de retour à la proportionnalité, le principe de justice distributive n'est aucunement violé."

17, 86 Ch. Carrié: „L'impôt direct ne se conçoit pas comme le seul type possible d'impôt dans l'état actuel de nos finances. Les impôts

indirects sont nécessaires. Leur vice essentiel est l'improportionnalité, car ils sont progressifs à rebours. L'impôt direct devrait avoir pour rôle particulier de corriger dans une large mesure cette improportionnalité en la compensant .... (L'impôt progressif) corrige dans une certaine mesure, soit en se superposant aux impôts directs réels, soit en s'opposant aux impôts indirects sur les objects de première nécessité, le vice commun à tous ces impôts: leur improportionnalité, leur progressivité à rebours..... La progression appliquée à l'impôt direct rétablit ou tout au moins tend à rétablir l'équilibre, imparfaitement peut-être, sans données précises, au jugé; mais qu'importe, si un peu plus de justice pénètre par ce moyen dans notre système fiscal."

17, 87 P. Duclot: „Si l'on jette un coup d'oeil sur les budgets des différents Etats on remarque que tous donnent aux impôts indirects une part prépondérante dans les ressources prévues; or, c'est un lieu commun aujourd'hui de dire que les impôts indirects, principalement des taxes des consommation, ne sont pas proportionnels au revenu.... Dès lors, il est de toute équité de compenser cette progressivité à rebours par une autre totalement opposée.... La progression basée sur cette idée est très admissible, on peut même dire qu'elle est rigoureusement nécessaire, si l'on veut obtenir la justice fiscale. De plus, elle a le grand avantage d'être ainsi très nettement délimitée et de porter en soi le principe même de sa mesure et l'obstacle à toute exagération."

Schrifttum.

Achard, A.: La justice dans l'impôt. Lausanne 1904.

Alessio, G.: Saggio sul sistema tributario in Italia. Turin 1884.

Allix, E.: Die Theorie der progressiven Steuer. Wirtschaftstheorie der Gegenwart. 4. Bd. 1928.

Altmann, S. P.: Das Problem der Gerechtigkeit in der Besteuerung. Arch. f. Sozialpolitik. Bd. 33. 1911.

Beckerath, H. v.: Formen moderner Finanztheorie. Festgabe für Schanz I. 1928.

— Ein Nachruf auf E. Sax. Zeitschr. f. Nat. u. Stat. 1. Bd. 1930.

— Die Theorie der Steuerverteilung. Pavia 1930.

Blackmar, F. W.: L'impôt fédéral sur le revenu aux Etats-Unis 1894.

Bok, W. P. J.: De belastingen in het Nederlandsche Parlament van 1844—1888. Haarlem 1894.

Boucher, H.: Les projets ministériels d'impôt progressif sur le revenu depuis 1888. Lille 1900.

Buchanan, H.: Observations on the subjects treated of in the wealth of nations. 1817.

Buckingham, J.: National evils and practical remedies. Jackson 1849.

Bräuer, K.: Wege und Ziele der Finanzwirtschaft. Finanz-Archiv 1930.

Carrié, Ch.: L'impôt sur le revenu. Bordeaux 1902.

Carver, T. N.: The ethical basis of distribution and its application to taxation. Annals of American Academy 1895.

— The minimum sacrifice theory of taxation. Political science Quarterly 1904.

— Essays in social justice. Cambridge 1915.

Cauwès, P.: Cours d'économie politique. Paris 1893.

Cérenville, M. de: Les impôts en Suisse. Lausanne 1898.

Clark, G.: Scientific taxation. 1887.

Cohen Stuart, A.: Bijdrage tot de theorie der progressieve inkomstenbe lasting. s'Gravenhage 1889.

Cohn, G.: Die Einkommensteuer im Kanton Zürich. Stuttgart 1882.

Conrad, J.: Finanzwissenschaft. Jena 1899.

Cort van der Linden, P. W.. De theorie der belastingen. 1887.

Craig, J.: Elements of political science. Edingburgh 1814.

Croll, R.: La réforme des droits de succession. Toulouse 1897.

Dalton, H.: Einführung in die Finanzwissenschaft. Berlin 1926.

Denis, H.: L'impôt sur le revenu. Brüssel 1889.

Duclot, P.: L'impôt sur le revenu. Grenoble 1904.

Edgeworth, F. Y.: The pure theory of taxation. Economic Journal 1897. Neu veröffentlicht in: Papers relating to political economy II. 1925.

— The subjective element in the first principles of taxation. The Quarterly Journal of Economics 1910.

Ely, R. T.: Taxation in American States. New-York 1889.
Eisenhart, H.: Philosophie des Staates. Leipzig 1844.
Fauveau, G.: Considérations mathématiques sur la theorie de l'impôt. Paris 1861.
Garnier, J.: Traité des finances. Paris 1883.
Gensel, J.: Gutachten über Personalbesteuerung. Leipzig 1873.
Giffen, R.: Taxation. Edinburgh 1902.
Grabein, M.: Beiträge zur Geschichte der Lehre von der Steuerprogression. Fin.Archiv 1895.
Graziani, A.: Di alcune recenti riforme del sistema tributario italiano. 1905.
— La ragione progressiva del sistema tributario in rapporto al principio del grado finale d'utilità. Giornale degli economisti 1891.
Guicciardini, F.: Discorsi sulla decima scalata del 1499. Florenz 1849.
Hall, Ch.: The effects of civilisation on the people in European States. Ostell 1813.
Heidrich, P.: Die Lehre von den obersten Steuerprinzipien. Jena 1929.
Heiß, Cl.: Die Steuerprogression. Arch. f. soz. Gesetzgeb. u. Stat. 1899.
Helander, S.: Die Grenzen der Besteuerung. Fin.Arch. 1931.
Held, A.: Die Einkommensteuer. Bonn 1872.
— Gutachten über die Personalbesteuerung. Leipzig 1873.
Hirth, G.: Die Kulturpolizei und Rechtsgleichheit. Annalen 1873.
Hobbes, Th.: Elementa philosophica de cive. Amsterdam 1668.
Judeich, A.: Die Rentensteuer im Königreich Sachsen. Dresden 1857.
Karl: Traité de la richesse des Princes et de leurs Etats et des moyens simples et naturels pour y parvenir. 1722.
Klock, C.: Tractatus de tributis. Bremen 1634.
Kollmann, P.: Die Einkommensteuer in Lübeck. 1870.
Lehr, J.: Kritische Bemerkungen über den progressiven Steuerfuß. Jahrbuch f. Nat. u. Stat. 1877.
Leroy-Beaulieu, P.: Traité de la science des Finances. Paris 1906.
Libelli, M.: Per l'imposta progressiva. Florenz 1903.
Lindahl, E.: Die Gerechtigkeit der Besteuerung. Lund 1919.
Mancini, C.: De juribus principatum libri. Rom 1600.
Mann, F. K.: Grundsätze der Besteuerung. Schmollers Jahrb. 50. 1. 1926.
— Die Gerechtigkeit der Besteuerung. Festgabe f. Schanz II. 1928.
Martello, T.: L'imposta progressiva. Turin 1896.
Masè-Dari, E.: La imposta progressiva. Turin 1897.
Mazzola, U.: L'imposta progressiva. Pavia 1895.
Meyer, R.: Die Prinzipien der gerechten Besteuerung. Berlin 1884.
Mill, J. St.: Principles of political economy. London 1859.
Minderhoud te Sneek: Bijdrage tot de kennis der inkomstenbelasting. Vraagen van den dag 1889.
Montesquieu: De l'ésprit des lois. Paris 1748.
Nasse, E.: Gutachten über die Personalbesteuerung. Leipzig 1873.
Neumann, Fr. J.: Progressive Einkommensteuer. Leipzig 1874.
— Die Steuer nach der Steuerfähigkeit. Jahrb. f. Nat. u. Stat. 1880.
Nina, L.: La riforma tributaria. Turin 1901.
Nitti, F. S.: Principes de la science des finances. (Franz. Übers. Paris 1904.)
Noel, O.: Le socialisme et la question sociale. Paris 1902.

Ott, A.: Traité d'économie sociale ou l'économie politique. Paris 1892.
Paley, Wm.: Elements of political knowledge. 1830.
Pescatore, M.: La logica delle imposte. Turin 1867.
Peter, H.: Das Problem der Gerechtigkeit. Fin.Archiv 1933.
Pierson, N. G.: Grondbeginselen der Staathuishoudkunde. Haarlem 1886.
— De progressieve inkomstenbelasting. De Economist 1888.
Pigou, A. C.: A Study in public finance. London 1928.
Platon, G.: La démocratie et le régime fiscal à Athène, à Rome et de nos jours. Paris 1899.
Pufendorf, S. v.: De jure naturae et gentium. Frankfurt 1706.
Rau, K. H.: Grundsätze der Finanzwissenschaft. Leipzig 1864.
Ricca-Salerno, G.: Dell'imposta progressiva. Giornale degli Economisti 1878.
Ritschl, H.: Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung. Bonn 1925.
— Zum Abschluß der Saxschen Steuerwertlehre. Schmollers Jahrbuch 50. 1. 1926.
Rotteck, K. v.: Lehrbuch des Vernunftrechts und der Staatswissenschaften. Stuttgart 1835.
Royer, Cl.: Théorie de l'impôt. Paris 1862.
Royer-Hugot: Essai sur une théorie de l'impôt progressif. Dijon 1887.
Sax, E.: Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft. Wien 1887.
— Die Wertungstheorie der Steuer. Zeitschr. f. Volksw. u. Soz. Pol. 1924.
— Die Progressivsteuer. Zeitschr. f. Volksw. u. Soz. Pol. Bd. 1. 1892.
Say, J. B.: Traité d'économie politique. Paris 1876.
Say, L.: Les solutions démocratiques de la question des impôts. Paris 1886.
Sayer, B.: An attempt to show the justice and expediency of substituting an income or property tax for the present taxes or part of them, as affording the most equitable, the least iniurious and the least obnoxious mode of taxation. 1833.
Schäffle, A.: Die Steuern: Allgem. Teil. Leipzig 1895.
— Die Grundsätze der Steuerpolitik. Tübingen 1880.
Schmitthenner, Fr.: Grundlinien des allgem. oder idealen Staatsrechts. Gießen 1845.
Schön, J.: Die Grundsätze der Finanz. Breslau 1832.
Schönheyder, K.: Das Progressionsprinzip in der Besteuerung. Jahrbuch f. Nat. u. Stat. Bd. 41. 1911.
Seligman, E. R. A.: Progressive taxation in theory and practice. American Economic Association Quaterly 3. S. XI, 4. 1908. 1. Aufl. 1894.
Sidgewick, H.: Principles of political economy. London 1887.
Sismondi, S.de: Nouveaux principes d'économie politique ou de la richesse dans ses rapports avec la population. Paris 1827.
Smith, E. P.: Political economy. New-York 1850.
Stein, L. v.: Lehrbuch der Finanzwissenschaft. Leipzig 1878.
Suret, L. Théorie de l'impôt progressif. Paris 1909.
Taudière, H.: L'impôt sur le revenu. Revue Catholique des Institutions et du Droits 1905.
Thiers, A.: De la propriété. Paris 1848.
Treub, W. F.: Belasting naar draagkracht. De Economist 1890.

— Ontwikkeling en verband van de Rijks-Provinziale-en Gemeentebelastingen in Nederland. Leyden 1885.
Umpfenbach, K.: Lehrbuch der Finanzwissenschaft. Stuttgart 1887.
Vessaz: L'impôt progressif dans le canton de Vaud. 1887.
De Viti de Marco, A.: Grundlehren der Finanzwissenschaft. Tübingen 1932.
Vleugels, W.: Über Wesen und Grenzen der finanzwirtschaftlichen Theorie. Fin.Arch. 1932.
— „Reine" und „politische" Wissenschaft in der Lehre von der Staatswirtschaft. Jahrb. f. Nat. u. Stat. 1934.
Vogel, E. H.: Das Gerechtigkeitsproblem in der Besteuerung. Jahrb. f. Nat. u. Stat. 63. Bd.
Wagner, A.: Finanzwissenschaft. Leipzig 1890.
— Über soziale Finanz- und Steuerpolitik. Arch. f. soz. Gesetzgeb. u. Stat. 1891.
Walker, F. A.: The basis of taxation. Political Science Quarterly 1888.
Weston, St. F.: Principles of justice in taxation. New-York 1903.
Wick, H.: Die indirekte Progression. Jena 1932.
Wicksell, K.: Finanztheoretische Untersuchungen. Jena 1896.
Wintzingerode: Gutachten über die Personalbesteuerung. Leipzig 1873.
Wirth, M.: Grundzüge der Nationalökonomie. Köln 1859.
Wuarin, L.: De l'aggravation des impôts et des moyens de l'enrayer. Revue d'Economie Politique 1888.

Lebenslauf.

Geboren wurde ich am 4. Mai 1907 zu Aachen als Sohn der Eheleute Joh. Vergossen und Helene Vergossen, geb. Schall. Ich bin arischer Abstammung und röm.-katholisch. Nach dem Besuch der Volksschule bezog ich das Kaiser-Karls-Gymnasium in Aachen. Im Jahr 1926 verzogen wir nach Bonn.

Am 16. III. 1927 legte ich am Beethoven-Gymnasium zu Bonn die Reifeprüfung ab.

Da ich vorhatte, Maschinenbau und Elektrotechnik zu studieren, praktizierte ich zunächst ein halbes Jahr in den Rheinischen Elektrostahlwerken in Bonn-Dottendorf. Im W.S. 1927 begann ich mein Studium an der Technischen Hochschule in Aachen. Neben dem Studium der technischen Fächer beschäftigte ich mich auch mit chemischen und volkswirtschaftlichen Studien. Vom W.S. 1930 ab widmete ich mich an der Universität Bonn ganz dem Studium der wirtschaftlichen Staatswissenschaften und bestand am 5. Juli 1933 die Diplomprüfung für Volkswirte. Nach Abfassung der vorstehenden Abhandlung zur Erlangung der Doktorwürde promovierte ich in Bonn am 19. Febr. 1936.

Herrn Prof. Dr. W. Vleugels möchte ich an dieser Stelle für die wohlwollende Unterstützung und die vielen Anregungen, die er mir gab, meinen aufrichtigen Dank abstatten.

Bonn, im März 1936.

Hubert Vergossen.